



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des X, vertreten durch Bachmann & Bachmann, Rechtsanwälte, 1010 Wien, Opernring 8, vom 14. Juli 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Linz vom 4. November 2004 zu StNr. 000/0000, mit dem der Berufungswerber gemäß § 9 iVm § 80 BAO zur Haftung für Abgabenschuldigkeiten der Firma Y AG im Ausmaß von 909.848,05 € in Anspruch genommen wurde, entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die Haftungsinanspruchnahme wird auf folgende Abgabenschuldigkeiten in Höhe von insgesamt 838.698,05 € eingeschränkt:

Abgabenart	Zeitraum	Fälligkeit	Betrag
Stundungszinsen	2003	17.03.2003	1.045,98
Säumniszuschlag	2003	17.03.2003	587,85
Umsatzsteuer	05/03	15.07.2003	44.581,55
Umsatzsteuer	10/02	16.12.2002	138.136,15
Umsatzsteuer	12/02	14.02.2003	58.928,65
Umsatzsteuer	06/03	18.08.2003	54.575,57
Lohnsteuer	07/03	18.08.2003	11.905,78
Dienstgeberbeitrag (DB)	07/03	18.08.2003	6.784,31
Zuschlag zum DB	07/03	18.08.2003	568,50
Säumniszuschlag	2003	19.09.2003	341,28
Säumniszuschlag	2003	19.09.2003	259,48
Stundungszinsen	2003	16.10.2003	2.520,43
Körperschaftsteuer	10-12/03	17.11.2003	875,00
Säumniszuschlag	2003	17.11.2003	800,81
Lohnsteuer	10/03	17.11.2003	10.321,67
Dienstgeberbeitrag (DB)	10/03	17.11.2003	6.246,19
Zuschlag zum DB	10/03	17.11.2003	527,46
Umsatzsteuer	09/03	17.11.2003	44.742,46
Lohnsteuer	11/03	15.12.2003	17.612,30

Dienstgeberbeitrag (DB)	11/03	15.12.2003	10.173,69
Zuschlag zum DB	11/03	15.12.2003	859,11
Umsatzsteuer	10/03	15.12.2003	64.282,29
Säumniszuschlag	2003	17.12.2003	377,92
Lohnsteuer	12/03	15.01.2004	8.312,68
Dienstgeberbeitrag (DB)	12/03	15.01.2004	6.432,87
Zuschlag zum DB	12/03	15.01.2004	543,22
Umsatzsteuer	11/03	15.01.2004	55.516,43
Lohnsteuer	12/03	15.01.2004	3.162,27
Dienstgeberbeitrag (DB)	12/03	15.01.2004	619,67
Zuschlag zum DB	12/03	15.01.2004	52,33
Säumniszuschlag	2003	16.01.2004	206,43
Säumniszuschlag	2003	16.01.2004	124,92
Säumniszuschlag	2003	16.01.2004	894,85
Stundungszinsen	2003	16.01.2004	5.918,10
Körperschaftsteuer	01-03/04	16.02.2004	875,00
Kammerumlage	10-12/03	16.02.2004	190,03
Lohnsteuer	01/04	16.02.2004	8.156,16
Dienstgeberbeitrag (DB)	01/04	16.02.2004	2.795,65
Zuschlag zum DB	01/04	16.02.2004	236,08
Umsatzsteuer	12/03	16.02.2004	29.106,81
Säumniszuschlag	2003	23.02.2004	352,25
Säumniszuschlag	2003	23.02.2004	203,47
Säumniszuschlag	2003	23.02.2004	1.285,65
Säumniszuschlag	2004	16.03.2004	166,25
Säumniszuschlag	2004	16.03.2004	128,66
Säumniszuschlag	2004	16.03.2004	1.110,33
Säumniszuschlag	2004	16.03.2004	63,25
Säumniszuschlag	2004	19.04.2004	163,12
Säumniszuschlag	2004	19.04.2004	55,91
Säumniszuschlag	2004	19.04.2004	819,71
Lohnsteuer	05/04	15.06.2004	7.011,66
Dienstgeberbeitrag (DB)	05/04	15.06.2004	2.474,35
Zuschlag zum DB	05/04	15.06.2004	208,95
Umsatzsteuer	04/04	15.06.2004	31.888,51
Umsatzsteuer	06/04	16.08.2004	17.935,63
Säumniszuschlag	2003	21.05.2004	545,76
Säumniszuschlag	2003	21.05.2004	119,06
Säumniszuschlag	2003	21.05.2004	67,84
Säumniszuschlag	2003	21.05.2004	103,22
Säumniszuschlag	2003	21.05.2004	62,46
Säumniszuschlag	2003	21.05.2004	447,42
Säumniszuschlag	2003	21.05.2004	176,12
Säumniszuschlag	2003	21.05.2004	101,74
Säumniszuschlag	2003	21.05.2004	642,82
Säumniszuschlag	2004	21.05.2004	128,40
Säumniszuschlag	2004	21.05.2004	496,90
Säumniszuschlag	2004	17.06.2004	83,13
Säumniszuschlag	2004	17.06.2004	64,33
Säumniszuschlag	2004	17.06.2004	555,16
Säumniszuschlag	2004	17.06.2004	116,42
Säumniszuschlag	2004	17.06.2004	682,76
Lohnsteuer	08/04	15.09.2004	8.015,25

Dienstgeberbeitrag (DB)	08/04	15.09.2004	2.483,45
Zuschlag zum DB	08/04	15.09.2004	209,71
Umsatzsteuer	07/04	15.09.2004	42.720,82
Lohnsteuer	06/04	15.07.2004	8.611,45
Dienstgeberbeitrag (DB)	06/04	15.07.2004	4.249,35
Zuschlag zum DB	06/04	15.07.2004	358,83
Umsatzsteuer	05/04	15.07.2004	40.726,87
Säumniszuschlag	2004	19.07.2004	81,56
Säumniszuschlag	2004	19.07.2004	409,86
Säumniszuschlag	2003	16.08.2004	545,76
Säumniszuschlag	2003	16.08.2004	119,06
Säumniszuschlag	2003	16.08.2004	67,84
Säumniszuschlag	2003	16.08.2004	103,22
Säumniszuschlag	2003	16.08.2004	62,46
Säumniszuschlag	2003	16.08.2004	447,42
Säumniszuschlag	2003	16.08.2004	176,12
Säumniszuschlag	2003	16.08.2004	101,74
Säumniszuschlag	2003	16.08.2004	642,82
Säumniszuschlag	2004	16.08.2004	165,14
Säumniszuschlag	2004	16.08.2004	637,77
Körperschaftsteuer	07-09/04	16.08.2004	875,00
Lohnsteuer	07/04	16.08.2004	7.310,71
Dienstgeberbeitrag (DB)	07/04	16.08.2004	2.313,89
Zuschlag zum DB	07/04	16.08.2004	195,40
Kammerumlage	04-06/04	16.08.2004	809,05
Körperschaftsteuer	2002	23.08.2004	2.078,31
Anspruchszinsen	2002	23.08.2004	57,65
Säumniszuschlag	2004	16.09.2004	83,13
Säumniszuschlag	2004	16.09.2004	64,33
Säumniszuschlag	2004	16.09.2004	555,16
Säumniszuschlag	2004	16.09.2004	172,23
Säumniszuschlag	2004	16.09.2004	84,99
Säumniszuschlag	2004	16.09.2004	814,54
Stundungszinsen	2004	16.09.2004	3.632,89
Lohnsteuer	09/04	15.10.2004	6.148,76
Dienstgeberbeitrag (DB)	09/04	15.10.2004	1.918,44
Zuschlag zum DB	09/04	15.10.2004	162,00
Umsatzsteuer	08/04	15.10.2004	30.649,42
Säumniszuschlag	2004	18.10.2004	81,56
Säumniszuschlag	2004	18.10.2004	291,07
Säumniszuschlag	2004	18.10.2004	358,71
Stundungszinsen	2004	18.10.2004	645,14
<b>Summe</b>			<b>838.698,05</b>

Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

## Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber war selbständig vertretungsbefugter Vorstand der Firma Y AG (Primärschuldnerin), über deren Vermögen mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom 16.11.2004 das Konkursverfahren eröffnet wurde.

Mit Haftungsbescheid vom 4.11.2004 hatte das Finanzamt den Berufungswerber für näher aufgegliederte, bei der Primärschuldnerin aushaftende Abgabenschuldigkeiten in Höhe von insgesamt 909.848,05 € in Anspruch genommen. Die Abgaben wären bei der Gesellschaft uneinbringlich, weil laut Aktenlage bzw. eigenen Angaben die Firma vermögenslos sei und in einem Konkursverfahren keine Verteilungsquote zu erwarten sei. Auf Grund der Aktenlage sei von einer Verletzung des Gleichbehandlungsgrundsatzes gegenüber dem Abgabengläubiger bei der Verfügung über die Gesellschaftsmittel auszugehen. Die haftungsgegenständliche Lohnsteuer sei nach § 78 Abs. 3 EStG vom Gleichbehandlungsgrundsatz ausgenommen. Die Geltendmachung der Haftung stelle die einzige Möglichkeit zur Durchsetzung des Abgabenspruches dar. Weiters könne auf Grund der wirtschaftlichen Verhältnisse bzw. der künftigen Erwerbsmöglichkeiten des Berufungswerbers nicht von vornherein davon ausgegangen werden, dass die Haftungsschulden auch beim Berufungswerber uneinbringlich wären. Dieser habe im Zusammenhang mit der Wahrnehmung seiner Pflichten auffallend sorglos gehandelt. Es sei daher die Geltendmachung der Haftung geboten.

In der gegen diesen Bescheid erhobenen Berufung wurden auch die der Haftungsinanspruchnahme zugrunde liegenden Bescheide angefochten. Sämtliche Bescheide über die Abgabensprüche wären unrichtig. Zum Teil wären die Verfahren noch nicht abgeschlossen, zum Teil beruhten sie lediglich auf Schätzungen. Es sei daher vorab die Rechtskraft sämtlicher Verfahren abzuwarten, wobei zu beachten sei, dass die üblichen Steuerprüfungen im Rahmen eines Konkurses bei der Primärschuldnerin noch nicht abgeschlossen wären. Auch der Haftungsbescheid selbst sei rechtswidrig. Der Geschäftsführer (Vorstand) könne so lange nicht in Anspruch genommen werden, als der Ausfall bei der GmbH (AG) und allfälligen Gesamtschuldnern nicht eindeutig feststehe. Die Einleitung eines Insolvenzverfahrens selbst genüge nicht. Es sei zwar am 16.11.2004 das Konkursverfahren eröffnet worden, und habe der Masseverwalter auch zunächst Masseunzulänglichkeit angezeigt. Aufgrund erheblicher Eingänge in die Konkursmasse habe der Masseverwalter jedoch den Wegfall der Masseunzulänglichkeit angezeigt. Dies sei in der Insolvenzdatei am 18.5.2005 bekannt gemacht worden. Es lägen daher bereits aus diesem Grund die Voraussetzungen für die gegenständliche Haftung nicht vor. Es sei daher einerseits der Ausgang des Konkursverfahrens abzuwarten, andererseits dürfe der "Geschäftsführer" so lange nicht in Anspruch genommen werden, als ein Ausfall auch bei allfälligen Gesamtschuldnern nicht eindeutig feststehe. Dem

Haftungsbescheid sei klar zu entnehmen und auffällig, dass ein sehr erheblicher Teil der Verbindlichkeiten aus einer Zeit stamme, zu der der Berufungswerber noch keine Vorstandsfunktion inne gehabt habe. Er sei erst seit 3.1.2003 Vorstand. Es seien daher primär jene Vorstände in die Haftung zu nehmen, aus deren Funktionsperiode die jeweilige Verbindlichkeit stamme, und wäre erst ein Ausfall anschließend gegenüber dem Berufungswerber geltend zu machen. Darüber hinaus sei die Finanz mit Sicherheit nicht schlechter behandelt worden als andere Gläubiger. Im Gegenteil hätte die Finanz während der Funktionsperiode des Einschreiters einen höheren Anteil ihrer Verbindlichkeiten erhalten als die durchschnittliche Quote für alle Gläubiger ergeben hätte. Aus dem beiliegenden Anmelungsverzeichnis seien per 18.1.2005 Gesamtverbindlichkeiten von 12.112.786,96 € ersichtlich, was dokumentiere, dass eine Gläubigerungleichbehandlung gegenüber der Finanz nicht stattgefunden habe, und eine Vielzahl anderer Gläubiger ebenfalls mangels liquider Mittel nicht bezahlt werden hätte können. Innerhalb der Berufungsfrist sei es nicht möglich, eine exakte Darstellung vorzulegen, aus der ersichtlich sei, dass keine Schlechterbehandlung der Finanz seit Übernahme der Vorstandsfunktion durch den Berufungswerber erfolgt sei. Eine entsprechende Aufstellung werde bis spätestens 31.8.2005 nachgereicht. Der Haftungsbescheid setze notwendigerweise die Annahme voraus, dass alle anderen Gläubiger zu 100 % befriedigt worden seien, da ansonsten eine Haftung mit 100 % von vornherein unberechtigt wäre. Bereits das beiliegende Anmelungsverzeichnis dokumentiere, dass zweifelsfrei andere Gläubiger nicht zu 100 % bedient worden seien. Die konkrete Aufstellung, welche Verbindlichkeiten jeweils bestanden hätten und welche befriedigt worden seien, werde bis 31.8.2005 nachgereicht.

Mit Eingabe vom 7.9.2005 legte der Berufungswerber für den Zeitraum Jänner 2003 bis November 2004 eine Aufstellung der monatlichen Gesamttilgungen sowie der Tilgungen der Steuerverbindlichkeiten in diesem Zeitraum vor. Dieser Aufstellung waren in einem Beilagenkonvolut Ausdrucke der diese Verbindlichkeiten betreffenden Buchungen angeschlossen. Aus dem Vergleich der ermittelten Tilgungsquoten betreffend die Gläubiger allgemein und das Finanzamt folge klar, dass keine Schlechterstellung, sondern in Wahrheit eine Besserstellung der Finanz erfolgt sei.

Am 29.9.2005 legte das Finanzamt die Berufung dem unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

Der Rechtsvertreter des Berufungswerbers erkundigte sich am 8.11.2005 über den Verfahrensstand und den voraussichtlichen Erledigungszeitpunkt. Der Referent wies darauf hin, dass mit einer Erledigung voraussichtlich Mitte 2006 zu rechnen sei; es stehe aber aufgrund des noch laufenden Konkursverfahrens der Abgabenausfall bei der Primärschuldnerin noch nicht fest.

Am 29.8.2006 erkundigte sich der Rechtsvertreter des Berufungswerbers neuerlich über den Verfahrensstand und vertrat die Ansicht, dass seiner Einschätzung nach das Konkursverfahren noch Jahre dauern könne, und die Konkursquote nicht mehr als 5 % betragen werde. Sollte ein für ihn bzw. den Berufungswerber akzeptabler Haftungsbetrag festgestellt werden können, würde er in weiterer Folge mit der Einbringungsstelle des Finanzamtes wegen einer allfälligen Abschlagszahlung auf die Haftungsschuld Kontakt aufnehmen.

Der Masseverwalter teilte daraufhin über Anfrage des unabhängigen Finanzsenates in einem Schreiben vom 25.9.2006 mit, dass der Abschluss des Konkursverfahrens aufgrund eines anhängigen Gerichtsverfahrens gegen den Berufungswerber gemäß §§ 22 ff URG noch nicht abschätzbar sei. Die Konkursgläubiger würden aufgrund der Höhe der festgestellten Forderungen mit einer Quote im "untersten einstelligen Bereich" zu rechnen haben.

In einem Vorhalt des unabhängigen Finanzsenates vom 29.9.2006 wurde der Berufungswerber eingeladen, zu folgenden Punkten Stellung zu nehmen, und die angesprochenen Unterlagen vorzulegen:

*"1) In der Berufung wurde die Richtigkeit der dem Haftungsbescheid zugrunde liegenden Bescheide über die Abgabenansprüche bestritten. Im Haftungsverfahren ist die Abgabenbehörde aber grundsätzlich an den Inhalt der vorangegangenen Abgabenbescheide gebunden. Nur wenn, was hier nicht der Fall ist, der Entscheidung über die Heranziehung zur Haftung kein Abgabenbescheid vorangeht, besteht eine solche Bindung nicht. Lediglich in einem solchen Fall ist die Frage, ob ein Abgabenanspruch gegeben ist, als Vorfrage im Haftungsverfahren von dem für die Entscheidung über die Haftung zuständigen Organ zu entscheiden. Gemäß § 254 BAO wird durch die Einbringung einer Berufung die Wirksamkeit des angefochtenen Bescheides nicht gehemmt, insbesondere die Einhebung und zwangsweise Einbringung einer Abgabe nicht aufgehalten. Bescheide gehören mit ihrer Erlassung dem Rechtsbestand an. Berufungen, gleichgültig, ob vom Primärschuldner oder vom Haftungsschuldner eingebracht, berühren die Wirkungen des Bescheides nicht (VwGH 22.1.2004, 2003/14/0095). Im Berufungsverfahren gegen den Haftungsbescheid können daher nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes Einwendungen gegen die Richtigkeit der Abgabenfestsetzung (deren Höhe) nicht mit Erfolg erhoben werden, solange Bescheide über den Abgabenanspruch dem Rechtsbestand angehören (Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 248 Tz 14 mit Judikaturnachweisen).*

*2) Voraussetzung für die Haftungsinanspruchnahme ist die objektive Uneinbringlichkeit der Abgaben bei der Primärschuldnerin. Aus der Konkurseröffnung ergibt sich noch nicht zwingend die gänzliche Uneinbringlichkeit. Allerdings ist eine Uneinbringlichkeit bereits dann anzunehmen, wenn im Laufe des Insolvenzverfahrens feststeht, dass die Abgabenforderung*

*im Konkurs mangels ausreichenden Vermögens nicht befriedigt werden kann; diesfalls ist daher kein Abwarten der vollständigen Abwicklung des Konkurses erforderlich (Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 9 Tz 6 mit Judikaturnachweisen).*

*Der Masseverwalter teilte dazu über Anfrage mit, dass die Konkursgläubiger aufgrund der Höhe der festgestellten Forderungen mit einer Quote "im untersten einstelligen Bereich" zu rechnen haben. Ihr Rechtsvertreter äußerte anlässlich eines Telefonates mit dem Sachbearbeiter am 29.8.2006 die Ansicht, dass seiner Einschätzung nach die Konkursquote nicht mehr als 5 % betragen werde. Es kann daher übereinstimmend davon ausgegangen werden, dass die Konkursquote höchstens 5 % betragen wird. Die Haftungsschuld wird daher um diese Quote reduziert.*

*Vom Finanzamt wurden am 22.12.2004 Forderungen in Höhe von 1.422.999,23 € angemeldet, davon bedingt 145.125,12 € für rückverrechnete Vorsteuer und 75.000 € für Lohnabgaben. Wenn man aus Vereinfachungsgründen die voraussichtliche Konkursquote von 5 % von der Gesamtforderung in Höhe von 1.422.999,23 € berechnet, ergibt sich eine Konkursquote von rund 71.150,00 €. Diese ist gemäß § 214 Abs. 1 BAO auf die ältesten Abgabenschulden zu verrechnen. Damit würden im gegenständlichen Fall von den haftungsgegenständlichen Abgaben die am 15.2.2002 fällig gewesene Umsatzsteuer 2001 sowie die Säumniszuschläge 2002 zur Gänze, und die am 16.12.2002 fällig gewesene Umsatzsteuer 10/2002 bis auf einen Restbetrag von 138.136,15 € abgedeckt. Die Haftungsschuld würde sich also insgesamt von bisher 909.848,05 € um 71.150,00 € auf 838.698,05 € reduzieren.*

*Dieser Betrag könnte auch als Bemessungsgrundlage für eine allenfalls in Erwägung gezogene Abschlagszahlung auf die Haftungsschuld in Ansatz gebracht werden.*

*3) Zum Einwand, dass ein "erheblicher" Teil der haftungsgegenständlichen Abgaben aus einer Zeit stamme, zu der Sie noch keine Vorstandsfunktion inne gehabt hätten, ist zweierlei zu bemerken. Zum einen waren von geringfügigen Nebengebühren abgesehen nur die Umsatzsteuer 2001 und die Umsatzsteuer 10/2002 vor Übernahme der Vertreterfunktion fällig. Zum anderen haftet der Vertreter einer Kapitalgesellschaft auch für vor der Übernahme der Vertreterfunktion bereits fällig gewordene Abgabenschuldigkeiten, da die Pflicht zur Entrichtung von Abgabenschulden erst mit deren Abstattung endet. Wer die Vertretung einer AG (neu) übernimmt, hat sich darüber zu unterrichten, ob und in welchem Umfang die AG bisher ihre abgabenrechtlichen Verpflichtungen erfüllt hat (vgl. VwGH 27.2.2003, 2000/15/0119).*

*Allenfalls könnte hinsichtlich der Umsatzsteuer 2001 auch deshalb eine Stattgabe in Erwägung gezogen werden, da das Finanzamt auch einer Berufung des S gegen seine Heranziehung zur Haftung für diese Abgabe bereits mit Berufungsvorentscheidung vom 6.10.2003 stattgegeben*

hat. Zu dieser Nachforderung war es aufgrund eines gravierenden Fehlers seitens des damaligen Steuerberaters Mag. Werner Obermüller im Zuge der Verschmelzung der Z GmbH mit der Y AG gekommen (doppelte Geltendmachung von Vorsteuern). Diese Abgabe wird jedoch ohnehin durch die Konkursquote zur Gänze abgedeckt.

4) Die in der gegenständlichen Berufung behauptete Gleichbehandlung des Finanzamtes mit den übrigen Gläubigern wurde mit den am 7.9.2005 übermittelten Unterlagen nicht glaubhaft gemacht. Die vorgelegten Aufstellungen erscheinen aus mehreren Gründen unrichtig:

Die dargestellten Tilgungen von Abgabenschuldigkeiten stehen im Widerspruch zu den tatsächlich auf das Abgabenkonto geleisteten Zahlungen. So erfolgten beispielsweise für Mai, Juni und August 2004 weder Zahlungen noch sonstige Gutschriften; trotzdem werden für diese Zeiträume Tilgungsquoten von 5,12 %, 6,88 % und 3,50 % ausgewiesen.

Weiters werden gebuchte Vorsteuern als "Tilgungen" erfasst; so wurde beispielsweise für Februar 2004 eine Tilgung von 40.804,72 € ermittelt, die zur Gänze aus der in diesem Zeitraum angefallenen Vorsteuer resultiert. Tatsächlich hat sich aber für diesen Voranmeldungszeitraum unter Berücksichtigung der angefallenen Umsatzsteuern eine Zahllast von 34.137,78 € ergeben. Hier eine "Tilgung" von Abgabensforderungen in Ansatz zu bringen, ist nicht nachvollziehbar.

Bei der Darstellung der Beachtung des Gleichbehandlungsgebotes sollten zweckmäßigerweise die Tilgungen der Abgabenverbindlichkeiten den Tilgungen der anderen Verbindlichkeiten gegenübergestellt werden. In der Aufstellung der Gesamttilgungen sind aber auch Abgabenverbindlichkeiten enthalten. Dazu seien nur zwei Beispiele herausgegriffen: Tilgungen Juni 2003: Zahlung KÖSt, KU, Lohnabgaben 04/2003; diverse Säumniszuschläge, Zahlung SZ 2002; Tilgungen Juli 2003: KÖSt 7-9/03, Lohnabgaben 06/2003, UVA 5/2003 Rest, Zahlung für UVA 6/2003, Wiederaufnahme (U 2001) 410.000,00 €. Die Gegenüberstellung dieser Gesamttilgungsquoten zu den (übrigens unzutreffend ermittelten) Tilgungsquoten der Steuerverbindlichkeiten hat daher keine Aussagekraft.

Schließlich erscheinen auch die ausgewiesenen Gesamtverbindlichkeiten unzutreffend. Per 31.1.2003 wurden Gesamtverbindlichkeiten in Höhe von 23.366.116,58 € ausgewiesen. Im Jahresabschluss zum 31.12.2002 wurden dagegen nur rund 17 Mio. € (davon Anleihen in Höhe von 6,7 Mio. €) angeführt (siehe Beilage). In diesem Zusammenhang wird angemerkt, dass bei der Prüfung der Gleichbehandlung den fälligen Abgabenschuldigkeiten selbstverständlich auch nur die fälligen übrigen Verbindlichkeiten gegenüber gestellt werden können. So kann beispielsweise bei einem Darlehensvertrag über 1 Mio. € nicht die Gesamtverbindlichkeit in Ansatz gebracht werden, wenn etwa im Jänner 2004 nur eine



monatliche Tilgungsquote von 10.000,00 € fällig war; gleiches gilt grundsätzlich auch für die gegenständlichen Anleihen, die offenkundig in voller Höhe erfasst wurden.

Nicht nachvollziehbar ist auch die dargestellte Entwicklung der Gesamtverbindlichkeiten. So wird beispielsweise der Stand der Verbindlichkeiten per 31.01.2004 wie bereits erwähnt mit 23.366.116,58 € ausgewiesen. Die Tilgung Februar 2004 wird mit 400.909,88 € angegeben, sodass per 29.02.2004 ein Stand der Verbindlichkeiten von 22.965.206,70 € zu erwarten wäre. Tatsächlich werden die Verbindlichkeiten zu diesem Zeitpunkt mit 18.346.399,88 € angegeben.

5) In der Berufung wurde unter Bezugnahme auf das Anmeldeverzeichnis darauf hingewiesen, dass auch die anderen Gläubiger nicht zu 100 % befriedigt worden wären.

Der Vertreter haftet nicht für sämtliche Abgabenschulden des Vertretenen in voller Höhe, sondern - was sich aus dem Wort "insoweit" in § 9 BAO eindeutig ergibt - nur in dem Umfang, in dem eine Kausalität zwischen der (schuldhaften) Pflichtverletzung des Vertreters und dem Entgang von Abgaben besteht. Reichten somit die liquiden Mittel nicht zur Begleichung sämtlicher Schulden und haftet der Vertreter nur deswegen, weil er die Abgabensforderungen nicht wenigstens anteilig befriedigt und somit den Abgabengläubiger benachteiligt hat, so erstreckt sich die Haftung des Vertreters auch nur auf jenen Betrag, um den bei gleichmäßiger Behandlung sämtlicher Gläubiger die Abgabenbehörde mehr erlangt hätte als sie infolge des pflichtwidrigen Verhaltens des Vertreters tatsächlich bekommen hat. Der Nachweis, welcher Betrag bei Gleichbehandlung sämtlicher Gläubiger - bezogen auf die jeweiligen Fälligkeitszeitpunkte einerseits und das Vorhandensein liquider Mittel andererseits - an die Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre, obliegt dem Vertreter. Vermag er nachzuweisen, welcher Betrag bei anteilmäßiger Befriedigung der Forderungen an die Abgabenbehörde abzuführen gewesen wäre, so haftet er nur für die Differenz zwischen diesem und der tatsächlich erfolgten Zahlung. Wird dieser Nachweis nicht angetreten, kann dem Vertreter die uneinbringliche Abgabe zur Gänze vorgeschrieben werden (VwGH 24.10.2000, 95/14/0090; weitere Judikaturnachweise bei Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 9 Tz 27). Ein derartiger Nachweis wurde im gegenständlichen Fall bisher nicht erbracht.

6) Vom Gleichbehandlungsgrundsatz sind die haftungsgegenständlichen Lohnsteuern ausgenommen. Reichen die einem Vertreter zur Verfügung stehenden Mittel nicht auch für die Entrichtung der auf die ausbezahlten Löhne entfallende Lohnsteuer aus, darf der Vertreter gemäß § 78 Abs. 3 EStG nur einen entsprechend niedrigeren Betrag zur Auszahlung bringen, sodass die davon einbehaltene Lohnsteuer auch abgeführt werden kann. Wird dagegen die auf ausbezahlte Löhne entfallende Lohnsteuer nicht einbehalten und an das Finanzamt abgeführt, ist nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes - ungeachtet der

*wirtschaftlichen Schwierigkeiten der Primärschuldnerin - von einer schuldhaften Pflichtverletzung des Vertreters auszugehen. Die Verpflichtung eines Vertreters nach § 80 BAO geht hinsichtlich der Lohnsteuer über das Gebot der gleichmäßigen Behandlung aller Schulden (bzw. aller Gläubiger) hinaus (z.B. VwGH 25.2.2003, 97/14/0164). Nach den Feststellungen anlässlich der im Zuge der Konkurseröffnung durchgeführten Lohnsteuerprüfung wurden die Angestellten bis einschließlich Oktober 2004, die freien Dienstnehmer bis September 2004 bezahlt. Dies wird auch im ersten Bericht des Masseverwalters vom 22.11.2004 bestätigt. Allein die haftungsgegenständlichen Lohnsteuern betragen im gegenständlichen Fall 96.568,69 €.*

*7) In der Berufungsvorlage wies das Finanzamt eine Zustellvollmacht der einschreitenden Rechtsvertreter aus, weshalb auch der gegenständliche Vorhalt zu deren Händen zugestellt wurde. Gemäß § 9 Abs. 1 ZustellG idF BGBl. I 10/2004 muss die Bevollmächtigung zur Empfangnahme von Dokumenten (Zustellungsvollmacht) gegenüber der Behörde aber ausdrücklich erteilt werden. Damit ist die bisherige Rechtsprechung nicht mehr anwendbar, wonach eine allgemeine Vollmacht auch die Empfangnahme von Schriftstücken umfasst (Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 83 Tz 17). Eine ausdrückliche Erklärung betreffend Zustellvollmacht ist im vorliegenden Fall leider nicht (mehr?) aktenkundig. Es wird ersucht, eine solche im Zuge der Stellungnahme zu diesem Vorhalt abzugeben."*

Nach zweimaliger Fristerstreckung wurde in einer Stellungnahme vom 29.11.2006 ausgeführt:

Ad 1) Zutreffend sei, dass grundsätzlich Einwendungen gegen die Abgabenschuld nicht im Verfahren über die Geltendmachung der Haftung geltend zu machen seien, sondern im Verfahren über die Abgabenfestsetzung selbst. Konkret seien nach Informationen des Berufungswerbers die Bescheide über die Abgabenfestsetzung noch nicht in Rechtskraft erwachsen bzw. beruhten nach wie vor auf Schätzungen, sodass jedenfalls angezeigt sei, die Rechtskraft dieser Bescheide abzuwarten. Es könne nämlich die Frage einer allfälligen Haftung des Geschäftsführers – insbesondere seines Verschuldens – nicht losgelöst von der Frage beurteilt werden, ob der Geschäftsführer vertretbarerweise vom Nichtvorliegen einer Abgabenschuld ausgehen konnte.

Ad 2) Zu diesem Punkt könnten keine näheren Ausführungen erfolgen, es werde die angenommene Quote von 5 % aus dem Konkurs nicht bestritten.

Ad 3) Der UFS führe selbst aus, dass im Haftungsverfahren gegen MS die Umsatzsteuer 2001 nicht weiter verfolgt und von einer Haftung Abstand genommen worden sei. Gleiches habe auch für den Berufungswerber zu gelten. Des weiteren sei es unzulässig, die Konkursquoten ausschließlich dieser Abgabenschuld anzurechnen. Richtigerweise sei mangels einvernehmlicher Festlegung die Konkursquote allen Haftungsverbindlichkeiten quotenmäßig

in Anrechnung zu bringen, jedenfalls allerdings nach ABGB der dem Haftungspflichtigen beschwerlichste Schuld, also jedenfalls einer der geltend gemachten Haftungsverbindlichkeiten.

Ad 4) Der Berufungswerber habe mit seiner Eingabe vom 7.9.2005 nicht nur eine Gleichbehandlung des Finanzamtes nachgewiesen, sondern anhand der der Eingabe beigelegten Konvolute auch eine klare Besserstellung der Finanz. Sollten einzelne kleinere Unstimmigkeiten vorliegen, was naturgemäß damit bedingt sei, dass der Berufungswerber nicht mehr auf sämtliche Informationen und Unterlagen aufgrund des anhängigen Konkurses zurückgreifen könne, so ändere dies in der Gesamtschau nichts daran, dass insgesamt mit Sicherheit keine Schlechterstellung vorlag, wie eben dieser Eingabe samt den Beilagenkonvoluten zu entnehmen gewesen sei. Zutreffend sei, dass die Vorsteuern als "Tilgungen" erfasst worden wären. Richtig sei jedenfalls, dass in der Aufstellung der Gesamttilgungen auch die Abgabenverbindlichkeiten enthalten seien, da eine Gegenüberstellung der Tilgung Gläubiger gesamt (wozu auch das Finanzamt zu zählen sei) zu den Tilgungen gegenüber dem Finanzamt allein erfolgen sollte. Unrichtig sei auch, dass nur fällige Verbindlichkeiten zu berücksichtigen wären. Vom UFS werde in diesem Punkt auch keine Judikatur angeführt. Der Geschäftsführer sei verpflichtet, sämtliche Verbindlichkeiten für sein weiteres geschäftliches Handeln zu berücksichtigen, also auch künftig fällige Verbindlichkeiten, wie dies auch bei der Beurteilung der Überschuldung bzw. Fortbestehensprognose sowie Zahlungs(un)fähigkeit zu erfolgen habe. Beim Stand der Verbindlichkeiten per 31.1.2004 von 23.366.116,58 € handle es sich offenbar um einen Schreibfehler. Es handle sich um exakt den selben Betrag wie zum 31.1.2003. Es werde bis längstens 15.12.2006 eine Korrektur für diesen Monat vorgenommen. Richtig sei auch, dass die "grundsätzliche" Beweislast den Geschäftsführer treffe, was jedoch die Behörde nicht von ihrer Ermittlungs- und Feststellungspflicht entbinde, wenn sich aus dem Akteninhalt deutliche Anhaltspunkte für das Fehlen dieser Mittel ergeben würden (VwGH ÖStZB 1992, 138, 139). Einen derartigen "grundsätzlichen" Beweis habe der Berufungswerber zweifelsfrei erbracht. Zudem lägen "deutliche Anhaltspunkte" für das Fehlen dieser Mittel vor, sodass die Ermittlungs- und Feststellungspflicht die Behörde treffe.

Ad 6) Die derzeitige Judikatur zur Lohnsteuer sei bekannt, wobei nicht maßgebend sein könne, was erst durch nachträgliche Prüfungen im Konkurs beachtlich und erkennbar geworden sei.

Ad 7) Der Berufungswerber habe den einschreitenden Rechtsanwälten ausdrücklich auch Zustellvollmacht erteilt.

Der Berufungswerber danke für die eingeräumten Fristerstreckungen und sei auch an einer einvernehmlichen Lösung interessiert.

Weitere Stellungnahmen, insbesondere eine bis 15.12.2006 angekündigte Korrektur betreffend den Stand der Verbindlichkeiten per 31.1.2004 bzw. den Kalendermonat Februar 2004 erfolgten nicht mehr.

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

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

Gemäß § 80 Abs. 1 leg. cit. haben die zur Vertretung juristischer Personen berufenen Personen und die gesetzlichen Vertreter natürlicher Personen alle Pflichten zu erfüllen, die den von ihnen Vertretenen obliegen, und sind befugt, die 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 Abgabensforderung gegen den Vertretenen, die Stellung als Vertreter, die Uneinbringlichkeit der Abgabensforderung, eine Pflichtverletzung des Vertreters, dessen Verschulden an der Pflichtverletzung und die Ursächlichkeit der Pflichtverletzung für die Uneinbringlichkeit.

Vom Berufungswerber wurde pauschal die Richtigkeit der haftungsgegenständlichen Abgabensforderungen bestritten. Zum Teil wären (nicht näher bezeichnete) Verfahren noch nicht abgeschlossen, zum Teil beruhten die Abgabensforderungen lediglich auf Schätzungen.

Bereits im Vorhalt des unabhängigen Finanzsenates vom 29.9.2006 wurde darauf hingewiesen, dass im Haftungsverfahren die Abgabenbehörde grundsätzlich an den Inhalt der vorangegangenen Abgabenbescheide gebunden ist. Nur wenn, was hier nicht der Fall ist, der Entscheidung über die Heranziehung zur Haftung kein Abgabenbescheid vorangeht, besteht eine solche Bindung nicht. Lediglich in einem solchen Fall ist die Frage, ob ein Abgabenanspruch gegeben ist, als Vorfrage im Haftungsverfahren von dem für die Entscheidung über die Haftung zuständigen Organ zu entscheiden. Gemäß § 254 BAO wird durch die Einbringung einer Berufung die Wirksamkeit des angefochtenen Bescheides nicht gehemmt, insbesondere die Einhebung und zwangsweise Einbringung einer Abgabe nicht aufgehalten. Bescheide gehören mit ihrer Erlassung dem Rechtsbestand an. Berufungen, gleichgültig, ob vom Primärschuldner oder vom Haftungsschuldner eingebracht, berühren die Wirkungen des Bescheides nicht (VwGH 22.1.2004, 2003/14/0095). Im Berufungsverfahren gegen den Haftungsbescheid können daher nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes Einwendungen gegen die Richtigkeit der Abgabensfestsetzung (deren Höhe)

nicht mit Erfolg erhoben werden, solange Bescheide über den Abgabeananspruch dem Rechtsbestand angehören (Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 248 Tz 14 mit Judikaturnachweisen).

Darüber hinaus hat der Berufungswerber im Zuge der Berufung gegen den Haftungsbescheid gleichzeitig auch alle diesem "zugrunde liegenden Abgaben und Bescheide" wegen unrichtiger rechtlicher Beurteilung angefochten. Gemäß § 248 BAO kann der nach Abgabenvorschriften Haftungspflichtige auch gegen die Bescheide über den Abgabeananspruch berufen. Dieses Berufungsrecht steht dem Haftungspflichtigen auch dann zu, wenn der betreffende Bescheid vom Erstschuldner bereits mit Berufung angefochten wurde, und selbst dann, wenn diesbezüglich bereits eine Berufungs(vor-)entscheidung ergangen sein sollte. In einem solchen Fall gilt dem Haftungspflichtigen gegenüber die Berufungs(vor-)entscheidung als erstinstanzlicher Bescheid (Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 248 Tz 7). Allein in diesen den Abgabeananspruch betreffenden Berufungsverfahren ist die Frage der Richtigkeit der haftungsgegenständlichen Abgabenvorschreibungen zu prüfen, wobei der Berufungswerber sowohl die konkret angefochtenen Abgabenbescheide als auch deren behauptete Unrichtigkeit noch näher zu präzisieren haben wird.

Im Übrigen betrifft der weitaus überwiegende Teil der haftungsgegenständlichen Abgaben von der Primärschuldnerin selbst berechnete und dem Finanzamt bekannt gegebenen Selbstbemessungsabgaben (insbesondere Lohnabgaben und Umsatzsteuervorauszahlungen) samt den zugehörigen Nebenansprüchen (Säumniszuschläge).

Der Berufungswerber war seit 3.1.2003 Vorstand der primärschuldnerischen AG, und damit für die Wahrnehmung der abgabenrechtlichen Pflichten verantwortlich. Zum Hinweis in der Berufung, dass ein erheblicher Teil der haftungsgegenständlichen Verbindlichkeiten aus einer Zeit stamme, zu der der Berufungswerber die Vorstandsfunktion noch nicht inne gehabt habe, wurde bereits im Vorhalt vom 29.9.2006 bemerkt, dass zum einen von geringfügigen Nebengebühren abgesehen nur die Umsatzsteuer 2001 und die Umsatzsteuer 10/2002 vor Übernahme der Vertreterfunktion fällig waren. Zum anderen haftet der Vertreter einer Kapitalgesellschaft auch für vor der Übernahme der Vertreterfunktion bereits fällig gewordene Abgabenschuldigkeiten, da die Pflicht zur Entrichtung von Abgabenschulden erst mit deren Abstattung endet. Wer die Vertretung einer AG (neu) übernimmt, hat sich darüber zu unterrichten, ob und in welchem Umfang die AG bisher ihre abgabenrechtlichen Verpflichtungen erfüllt hat (vgl. VwGH 27.2.2003, 2000/15/0119). Sind Verbindlichkeiten aus einem Zeitraum vor Übernahme der Vertreterfunktion offen, hat der für die Wahrnehmung der abgabenrechtlichen Zahlungspflichten nunmehr neu verantwortliche Vertreter dafür zu sorgen, dass auch diese "Altverbindlichkeiten" aus den vorhandenen Gesellschaftsmitteln entrichtet werden. Sollten die Mittel für eine gänzliche Abdeckung dieser Verbindlichkeiten nicht

ausreichen, ist dafür Sorge zu tragen, dass sie zumindest anteilig, somit unter Beachtung des Gleichbehandlungsgebotes, entrichtet werden.

In der gegenständlichen Berufung wurde zutreffend darauf hingewiesen, dass sich aus der Konkurseröffnung über das Vermögen der Primärschuldnerin noch nicht zwingend die gänzliche Uneinbringlichkeit der Abgaben bei der Gesellschaft ergibt. Allerdings ist eine Uneinbringlichkeit bereits dann anzunehmen, wenn im Laufe des Insolvenzverfahrens feststeht, dass die Abgabensforderung im Konkurs mangels ausreichenden Vermögens nicht befriedigt werden kann; diesfalls ist daher kein Abwarten der vollständigen Abwicklung des Konkurses erforderlich (Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 9 Tz 6 mit Judikaturnachweisen).

Wie bereits im Vorhalt vom 29.9.2006 festgestellt, hat der Masseverwalter über Anfrage mitgeteilt, dass die Konkursgläubiger aufgrund der Höhe der festgestellten Forderungen mit einer Quote "im untersten einstelligen Bereich" zu rechnen haben. Der Rechtsvertreter des Berufungswerbers hatte darauf hingewiesen, dass seiner Einschätzung nach die Konkursquote nicht mehr als 5 % betragen werde. Auch in der Stellungnahme vom 29.11.2006 wurde ausdrücklich nicht bestritten, dass die Konkursquote höchstens 5 % betragen wird. Die Haftungsschuld ist daher um diese im Insolvenzverfahren zu erwartende Quote zu reduzieren.

Die bereits im Vorhalt näher dargestellte zu erwartende Konkursquote von rund 71.150,00 € ist gemäß § 214 Abs. 1 BAO auf die ältesten Abgabenschulden zu verrechnen (vgl. VwGH 16.9.2003, 2003/14/0040). Damit werden im gegenständlichen Fall von den haftungsgegenständlichen Abgaben die am 15.2.2002 fällig gewesene Umsatzsteuer 2001 sowie die Säumniszuschläge 2002 zur Gänze, und die am 16.12.2002 fällig gewesene Umsatzsteuer 10/2002 bis auf einen Restbetrag von 138.136,15 € abgedeckt. Die Haftungsschuld reduziert sich damit insgesamt von bisher 909.848,05 € um 71.150,00 € auf 838.698,05 €.

Entgegen der in der Stellungnahme vom 29.11.2006 geäußerten Ansicht kommt im Hinblick auf die Bestimmung des § 214 Abs. 1 BAO eine aliquote Verrechnung der Konkursquote auf alle haftungsgegenständlichen Abgaben nicht in Betracht. Ebenso wie die Verrechnung von Zahlungen auf den ältesten Rückstand auch zivilrechtlichen Grundsätzen entspricht (Stoll, BAO, 2294), gilt dies analog für die Verrechnung der Konkursquote auf den ältesten Rückstand. Auch damit wird die für den Schuldner (im Konkurs: Gemeinschuldner) "beschwerlichste Schuld" zuerst getilgt. Die Bestimmung des § 214 Abs. 1 BAO erlaubt es auch nicht, von diesem Grundsatz bei Vorliegen einer abgabenrechtlichen Haftung abzugehen, und die Konkursquote nur mit solchen Abgaben zu verrechnen, hinsichtlich derer eine Haftungsinanspruchnahme (zu Recht) erfolgt ist. Die zu erwartende Konkursquote wurde im gegenständlichen Fall zur Gänze von den ältesten haftungsgegenständlichen Abgaben in Abzug gebracht. Dass hinsichtlich eines Teiles dieser Abgaben (Umsatzsteuer 2001) allenfalls

auch aus anderen Gründen eine Abstandnahme von der Geltendmachung der Haftung in Erwägung gezogen werden hätte können, vermag an der durch § 214 Abs.1 BAO normierten Verrechnung der Konkursquote auf den ältesten Abgabenrückstand der Gesellschaft nichts zu ändern.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist es Aufgabe des Geschäftsführers, darzutun, weshalb er nicht dafür Sorge tragen konnte, dass die Gesellschaft die angefallenen Abgaben entrichtet hat, widrigenfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung angenommen werden darf. Hat der Geschäftsführer schuldhaft seine Pflicht verletzt, für die Abgabentrichtung aus den Mitteln der Gesellschaft zu sorgen, so darf die Abgabenbehörde auch davon ausgehen, dass die Pflichtverletzung Ursache für die Uneinbringlichkeit war. Nicht die Abgabenbehörde hat das Ausreichen der Mittel zur Abgabentrichtung nachzuweisen, sondern der zur Haftung herangezogene Geschäftsführer das Fehlen ausreichender Mittel. Der Geschäftsführer haftet für nicht entrichtete Abgaben der Gesellschaft auch dann, wenn die zur Verfügung stehenden Mittel zur Entrichtung aller Verbindlichkeiten der Gesellschaft nicht ausreichen, es sei denn, er weist nach, dass diese Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet wurden. Widrigenfalls haftet der Geschäftsführer für die in Haftung gezogene Abgabe zur Gänze (vgl. für viele z.B. VwGH 9.8.2001, 98/16/0348).

Nun trifft es durchaus zu, dass diese qualifizierte Mitwirkungspflicht des Vertreters die Behörde nicht von jeglicher Ermittlungspflicht entbindet. Eine solche Pflicht besteht auch etwa dann, wenn sich aus dem Akteninhalt deutliche Anhaltspunkte für das Fehlen der Mittel zur Abgabentrichtung ergeben. Entspricht der Vertreter seiner Obliegenheit, das Nötige an Behauptungen und Beweisanboten zu seiner Entlastung darzutun, so liegt es an der Behörde, erforderlichenfalls Präzisierungen und Beweise vom Vertreter abzufordern, jedenfalls aber konkrete Feststellungen über die von ihm angebotenen Entlastungsbehauptungen zu treffen (Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 9 Tz 22 mit zahlreichen Judikaturnachweisen).

Dieser Ermittlungs- und Feststellungspflicht der Behörde wurde durch den Vorhalt vom 29.9.2006 entsprochen. Darin wurde ausdrücklich festgestellt, dass aus den dort angeführten Gründen mit den am 7.9.2005 übermittelten Unterlagen die behauptete Beachtung des Gleichbehandlungsgebotes nicht glaubhaft gemacht wurde. So sind beispielsweise für Mai, Juni und August 2004 weder Zahlungen noch Gutschriften am Abgabenkonto ersichtlich, andere Gläubiger wurden dagegen sehr wohl bedient, wie dies der Aufstellung über die Gesamttilgungen für diese Monate zu entnehmen ist. Werden an den Abgabengläubiger keinerlei Zahlungen geleistet, an andere Gläubiger dagegen schon, ist die Verletzung des Gleichbehandlungsgebotes offensichtlich. In einem solchen Fall steht es dem Haftungspflichtigen zwar frei, den Betrag zu ermitteln, der bei anteilmäßiger Befriedigung der

Forderungen an die Abgabenbehörde abzuführen gewesen wäre (Punkt 5 des Vorhaltes). Ein derartiger Nachweis wurde vom Berufungswerber jedoch gleichfalls nicht erbracht.

In diesem Zusammenhang wurde unter Hinweis auf VwGH 24.10.2000, 95/14/0090 sowie Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 9 Tz 27 darauf aufmerksam gemacht, dass der Nachweis, welcher Betrag bei Gleichbehandlung sämtlicher Gläubiger - *bezogen auf die jeweiligen Fälligkeitszeitpunkte* einerseits und das Vorhandensein liquider Mittel andererseits - an die Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre, dem Vertreter obliegt. Werden bei dieser Betrachtung aber den fälligen Abgabenschulden die fälligen *und* noch nicht fälligen Verbindlichkeiten anderer Gläubiger gegenübergestellt, wird die Beachtung des Gleichbehandlungsgebotes nicht dargetan. Diese übrigen Gläubiger würden insofern gegenüber dem Abgabengläubiger bevorzugt, als bei der Verfügung über die vorhandenen Mittel nicht nur deren aktuell fällige Verbindlichkeiten, sondern auch die künftig erst fällig werdenden Verbindlichkeiten berücksichtigt würden. Der diesen Gläubiger zustehende Anteil würde daher zu Lasten des Abgabengläubigers erhöht.

Darüber hinaus wird damit natürlich auch die Gesamttilgungsquote reduziert. Je mehr bei der Ermittlung dieser Quote die dazu herangezogenen Gesamtverbindlichkeiten dadurch erhöht werden, dass auch noch gar nicht fällige Verbindlichkeiten in Ansatz gebracht werden, umso geringer wird der prozentuelle Anteil der im Verhältnis dazu geleisteten Tilgungen. So wird versucht, eine möglichst geringe Gesamttilgungsquote zu erreichen, die dann der Tilgungsquote hinsichtlich des Abgabengläubigers gegenüber gestellt wird.

Selbstverständlich hat der Vertreter einer Gesellschaft seine geschäftlichen Aktivitäten an den bestehenden Gesamtverbindlichkeiten zu orientieren, und beispielsweise zu berücksichtigen, dass aus einem Darlehensvertrag über 1 Mio. € bei einer Laufzeit von 15 Jahren monatlich fällig werdende Rückzahlungsraten zu bedienen sind. Das kann jedoch nicht dazu führen, in einem bestimmten Monat nicht die tatsächlich fällige Rückzahlungsraten, sondern die gesamte (in diesem Monat eben nicht fällige) Darlehensschuld in Ansatz zu bringen.

Gleiches gilt auch im gegenständlichen Fall, in dem Anleihen in Höhe von 6.700.000,00 € (laut Bilanz zum 31.12.2002) ebenso in voller Höhe bei den monatsweise dargestellten Gesamtverbindlichkeiten berücksichtigt wurden, wie die Bankverbindlichkeiten (2.979.754,87 € per 31.12.2002).

Im Vorhalt der erkennenden Behörde wurde auch auf den Widerspruch der in der Bilanz zum 31.12.2002 ausgewiesenen Verbindlichkeiten zu den Verbindlichkeiten per 31.1.2003 hingewiesen. Die in der Stellungnahme dazu angekündigte Korrektur bis 15.12.2006 erfolgte jedoch nicht.



Insgesamt wiesen die vorgelegten Unterlagen derart gravierende, im Vorhalt vom 29.9.2006 näher dargestellte Mängel auf, dass sie zum Nachweis der Beachtung des Gleichbehandlungsgebotes nicht geeignet erschienen. Dies wurde auch ausdrücklich festgestellt. Dem Berufungswerber wäre es daher freigestanden, entweder diese Mängel zu beheben, oder anderweitig die behauptete Beachtung des Gleichbehandlungsgebotes glaubhaft zu machen. Die oben wiedergegebene Judikatur weist zwar zutreffend auf Ermittlungspflichten der Behörde hin. Diese beschränken sich jedoch auf die aufgezeigten Feststellungspflichten bzw. die Verpflichtung, vom Haftungspflichtigen erforderlichenfalls Präzisierungen und weitere Beweise abzufordern, gehen aber keinesfalls so weit, dass die Behörde die Beachtung des Gleichbehandlungsgebotes von Amts wegen prüfen müsste, also z.B. anhand eines vorgelegten Konvolutes an Buchhaltungsunterlagen von sich aus ermitteln müsste, ob der Gleichbehandlungsgrundsatz bei der Verfügung über die Gesellschaftsmittel eingehalten wurde (vgl. VwGH 7.6.2001, 98/15/0075).

Zu den haftungsgegenständlichen Lohnsteuern wurde bereits im Vorhalt vom 29.9.2006 darauf hingewiesen, dass diese vom Gleichbehandlungsgrundsatz ausgenommen sind. Reichen die einem Vertreter zur Verfügung stehenden Mittel nicht auch für die Entrichtung der auf die ausbezahlten Löhne entfallende Lohnsteuer aus, darf der Vertreter gemäß § 78 Abs. 3 EStG nur einen entsprechend niedrigeren Betrag zur Auszahlung bringen, sodass die davon einbehaltene Lohnsteuer auch abgeführt werden kann. Wird dagegen die auf ausbezahlte Löhne entfallende Lohnsteuer nicht einbehalten und an das Finanzamt abgeführt, ist nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes - ungeachtet der wirtschaftlichen Schwierigkeiten der Primärschuldnerin - von einer schuldhaften Pflichtverletzung des Vertreters auszugehen. Die Verpflichtung eines Vertreters nach § 80 BAO geht hinsichtlich der Lohnsteuer über das Gebot der gleichmäßigen Behandlung aller Schulden (bzw. aller Gläubiger) hinaus (z.B. VwGH 25.2.2003, 97/14/0164).

Ferner wurde darauf hingewiesen, dass nach den Feststellungen anlässlich der im Zuge der Konkurseröffnung durchgeführten Lohnsteuerprüfung die Angestellten bis einschließlich Oktober 2004, die freien Dienstnehmer bis September 2004 bezahlt worden seien, was auch im ersten Bericht des Masseverwalters vom 22.11.2004 bestätigt worden sei.

In der Stellungnahme vom 29.11.2006 wurde dem nur entgegen gehalten, dass nicht maßgebend sein könne, was erst durch nachträgliche Prüfungen im Konkurs "beachtlich und erkennbar" geworden sei.

Der Berufungswerber übersieht dabei, dass die erst während des Konkursverfahrens am 17.1.2005 festgesetzten Nachforderungen an Lohnabgaben in Höhe von insgesamt 208.343,42 € gar nicht Gegenstand des angefochtenen Haftungsbescheides vom 4.11.2004

sind. Soweit ersichtlich erging bisher auch kein weiterer Haftungsbescheid, mit dem der Berufungswerber für diese Abgabenschulden in Anspruch genommen worden wäre.

Im Übrigen ist bei Selbstbemessungsabgaben maßgebend, wann die Abgaben bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung abzuführen gewesen wären. Entscheidend ist daher der Zeitpunkt ihrer Fälligkeit, unabhängig davon, ob und wann die Abgaben bescheidmäßig festgesetzt werden (vgl. Ritz, BAO-Kommentar<sup>3</sup>, § 9 Tz 10 und die dort zitierten Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes).

Insgesamt gesehen brachte der Berufungswerber keine ausreichenden Gründe vor, weshalb er nicht dafür Sorge tragen hätte können, dass die Gesellschaft die angefallenen Abgaben zumindest anteilig entrichtet. Die Beachtung des Gleichbehandlungsgebotes bei der Verfügung über die Gesellschaftsmittel wurde nicht nachgewiesen. Ein Nachweis, welcher Betrag bei anteilmäßiger Befriedigung der Forderungen an die Abgabenbehörde abzuführen gewesen wäre, wurde gleichfalls nicht erbracht, sodass auch keine Einschränkung der Haftung auf die Differenz zwischen diesem Betrag und der tatsächlich erfolgten Zahlung möglich war. Die Nichtentrichtung der haftungsgegenständlichen Lohnsteuern kann nicht mit dem Fehlen ausreichender Gesellschaftsmittel gerechtfertigt werden.

Das Finanzamt ging daher zu Recht vom Vorliegen einer schuldhaften Pflichtverletzung aus. In diesem Fall spricht eine Vermutung für die Verursachung der Uneinbringlichkeit der Abgaben durch die Pflichtverletzung (Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 9 Tz 24 mit Judikaturnachweisen). Es wurden keinerlei Gründe vorgebracht, die Anhaltspunkte für einen Ausschluss des Kausal- bzw. des Rechtswidrigkeitszusammenhanges bieten würden; solche sind auch nicht aktenkundig.

Die Geltendmachung der Haftung stellt die letzte Möglichkeit zur Durchsetzung des Abgabenanspruches dar. Der Berufungswerber ist 47 Jahre alt (geb. 26.4.1959) und damit noch geraume Zeit erwerbsfähig. Die Geltendmachung der Haftung kann im Übrigen selbst dann zweckmäßig sein, wenn die Haftungsschuld im Zeitpunkt der Geltendmachung uneinbringlich wäre, da dies nicht ausschließt, dass künftig neu hervorgekommenes Vermögen oder künftig erzielte Einkünfte zur Einbringlichkeit führen können (VwGH 28.11.2002, 97/13/0177). Auch ist es keineswegs so, dass die Haftung nur bis zur Höhe der aktuellen Einkünfte bzw. des aktuellen Vermögens des Haftungspflichtigen geltend gemacht werden dürfte (VwGH 29.6.1999, 99/14/0128 mit Hinweis auf VwGH 25.6.1990, 89/15/0067). Vom Vertreter des Berufungswerbers wurde nicht ausgeschlossen, dass allenfalls eine wirtschaftlich leistbare Abschlagszahlung auf die Haftungsschuld in Erwägung gezogen werden könnte. Auch in der Stellungnahme vom 29.11.2006 wurde darauf hingewiesen, dass der Berufungswerber an einer "eilvernehmlichen Lösung" interessiert sei. Insgesamt gesehen war daher nicht von vornherein davon auszugehen, dass die Haftungsschulden auch beim

Haftungspflichtigen zur Gänze und auf Dauer uneinbringlich wären. Die Einbringung eines Teilbetrages (allenfalls auch im Rahmen einer längerfristigen Zahlungsvereinbarung) erscheint nicht ausgeschlossen. Diesbezüglich wird dem Berufungswerber nahe gelegt, mit dem dafür zuständigen Finanzamt Kontakt aufzunehmen. Schließlich ist noch zu berücksichtigen, dass die haftungsgegenständlichen Abgaben aus einem relativ langen Zeitraum resultieren, sich die dem Berufungswerber zur Last gelegten Pflichtverletzungen somit nicht nur über eine kurze Zeit erstreckt haben. Unter Berücksichtigung aller Umstände war die Heranziehung des Berufungswerbers zur Haftung nicht rechtswidrig, sondern durchaus zweckmäßig.

Billigkeitsgründe, welche die angeführten Zweckmäßigkeitsgründe überwiegen würden, und eine Abstandnahme von der Geltendmachung der Haftung rechtfertigen könnten, wurden nicht vorgebracht und sind auch nicht aktenkundig.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 2. Jänner 2007