



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Senat 10 über die Berufung des Bw., vom 18. Dezember 2003 gegen den Bescheid des Finanzamtes St. Pölten vom 15. Juli 2003 betreffend Haftung gemäß § 9 iVm § 80 BAO nach der am 1. Dezember 2005 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben und der Haftungsausspruch auf einen Betrag von € 18.512,90 (statt bisher € 74.084,07) reduziert.

Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

### Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 15. Juli 2003 wurde der Berufungswerber (Bw.) für Abgabenschuldigkeiten der P-GmbH in der Höhe von € 74.084,07 gemäß § 9 in Verbindung mit § 80 BAO zur Haftung herangezogen.

Diese Abgabenschuldigkeiten setzen sich wie folgt zusammen:

Zeitraum	Abgabenart	Fälligkeitstag	Betrag
01/2002	Umsatzsteuer	15.02.02	2.789,17
02/2002	Umsatzsteuer	15.03.02	15.995,57
04/2002	Umsatzsteuer	15.05.02	398,35
05/2002	Umsatzsteuer	17.06.02	1.997,75
2001	Lohnsteuer	15.01.02	18.391,26
02/2002	Lohnsteuer	15.03.02	1.471,49

03/2002	Lohnsteuer	15.04.02	1.414,00
04/2002	Lohnsteuer	15.05.02	1.341,01
05/2002	Lohnsteuer	17.06.02	1.156,90
08/02	Lohnsteuer	16.09.02	78,42
1-12/99	Kapitalertragsteuer	15.01.00	5.450,32
1-12/2000	Kapitalertragsteuer	15.01.01	5.450,32
1-12/2001	Kapitalertragsteuer	15.01.02	8.175,47
4-6/2002	Körperschaftsteuer	15.05.02	437,00
7-9/2002	Körperschaftsteuer	16.08.02	437,00
1-12/99	Kammerumlage	15.02.00	570,77
1-12/2000	Kammerumlage	15.02.01	695,55
1-12/2002 (richtig:1-9/02)	Kammerumlage	06.12.02	249,24
2001	Dienstgeberbeitrag	15.01.02	2.428,05
02/2002	Dienstgeberbeitrag	15.03.02	592,47
03/2002	Dienstgeberbeitrag	15.04.02	569,91
04/02	Dienstgeberbeitrag	15.05.02	655,68
05/2002	Dienstgeberbeitrag	17.06.02	496,13
08/2002	Dienstgeberbeitrag	16.09.02	30,51
2001	Zuschlag zum DB	15.01.02	269,54
02/2002	Zuschlag zum DB	15.03.02	61,88
03/2002	Zuschlag zum DB	15.04.02	59,52
04/2002	Zuschlag zum DB	15.05.02	68,48
05/2002	Zuschlag zum DB	17.06.02	51,82
08/2002	Zuschlag zum DB	16.09.02	3,19
2002	Pfändungsgebühr	05.04.02	329,08
2002	Barauslagenersatz	05.04.02	0,51
2001	Säumniszuschlag 1	12.12.02	381,52
2002	Säumniszuschlag 1	18.04.02	624,34
2002	Säumniszuschlag 1	18.04.02	112,94
2002	Säumniszuschlag 1	16.05.02	350,54
2002	Säumniszuschlag 1	17.07.02	50,21

2002	Säumniszuschlag 2	17.07.02	56,47
2002	Säumniszuschlag 2	16.08.02	175,27
2002	Säumniszuschlag 3	13.12.02	216,42

Zur Begründung führte das Finanzamt aus, dass es der Bw. unterlassen habe, dafür zu sorgen, dass die Abgaben aus den Mitteln, die er verwaltete, entrichtet würden. Die Abgaben seien durch die schuldhafte Pflichtverletzung uneinbringlich geworden.

In der dagegen eingebrochenen Berufung führte der Bw. aus, dass die P-GmbH am 13. September 2002 Konkurs angemeldet habe. Im Zuge des Verfahrens sei dieser Konkurs nunmehr in einen Zwangsausgleich umgewandelt und genehmigt worden.

Durch die Zahlungsschwierigkeiten und die Überschuldung der Gesellschaft, die letztendlich zur Konkursöffnung geführt hätten, hätten nicht alle Schulden beglichen werden können. Als Geschäftsführer hätte der Bw. darauf geachtet, die zur Verfügung stehenden Einnahmen zur Tilgung der Verbindlichkeiten gleichmäßig zu verwenden. So seien auch an das Finanzamt entsprechende Teilzahlungen geleistet worden (z.B. 19.2. € 10.900,00, 2.4. € 6.000,00, 10.6. € 9.000,00). Weiters seien auch einzelne laufende Abgaben je nach vorhandenen Mitteln entrichtet bzw. mit Umsatzsteuerguthaben verrechnet worden.

Der Rückstand am Abgabenkonto hätte am 1. Jänner 2002 € 36.477,33, am 13. September 2002 € 47.261,00 betragen. Erst danach hätte sich der Rückstand auf Grund einer durchgeführten Betriebsprüfung und Lohnsteuerprüfung erhöht. Im Vergleich dazu hätten die Lieferverbindlichkeiten mit einer Fälligkeit über 120 Tage zum 1. Jänner 2002 € 86.139,93, jene zum 13. September 2002 € 200.205,87 betragen. Dies sei darauf zurückzuführen, dass im Jahr 2002 bei einem Großteil der Lieferanten nur noch gegen sofortige Zahlung Waren geliefert worden seien. Die älteren Rückstände hätten sich dadurch erhöht. Die gleiche Entwicklung sei auch bei anderen Abgaben (Gebietskrankenkasse, Magistrat) gegeben gewesen.

Daraus sei ersichtlich, dass ausreichende Mittel nicht zur Verfügung gestanden seien, so dass dies eine für die Uneinbringlichkeit kausale schuldhafte Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten ausschließe (VwGH 27.4.1981, 1977f/79).

Hinsichtlich der Umsatzsteuer 01-05/2002 beziehe sich der Bw. auf die vorgenannten Ausführungen und verweise auf das Erkenntnis des VwGH 20.2.1996, 94/13/0088, in dem die Bezahlung der Umsatzsteuer aus vereinnahmten Preisen verworfen worden sei.

Hinsichtlich der Lohnsteuern für 02-05/2002 werde eingewendet, dass die im Konkurs angemeldeten Lohn- und Gehaltsansprüche gesamt € 57.650,00 netto betragen hätten. Unter Berücksichtigung einer durchschnittlichen Lohnsteuer von 30% vom Bruttobezug gerechnet,

ergebe sich eine Lohnsteuer von rd. € 24.000,00. Die Lohnsteuer 1-8/2002 hätte insgesamt € 12.679,56 betragen, so dass davon ausgegangen werden könne, dass für die zur Haftung genannten Lohnsteuern auch Löhne und Gehälter in diesem Ausmaß nicht ausbezahlt worden seien und somit eine schuldhafte Pflichtverletzung nicht gegeben sei.

Hinsichtlich der Kapitalertragsteuer 1999, 2000 und 2001, die erst im Zuge einer Betriebsprüfung festgestellt worden sei, sei eine Berufung anhängig, in der die zugrunde liegende verdeckte Gewinnausschüttung angefochten werde. Da die Abgabe zur Gänze angefochten worden sei, werde auch die Haftung dafür bestritten.

Hinsichtlich der Abgaben Körperschaftsteuer 2002, Kammerumlage 1999-2002, Lohnsteuer 2001, Dienstgeberbeitrag 2001 und 02-08/2002, Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2001 und 02-08/2002, Pfändungsgebühr, Barauslagenersatz und Säumniszuschläge 1-3 wende der Bw. ein, dass keine schuldhafte Pflichtverletzung vorliege, da ausreichende Mittel nicht zur Verfügung gestanden seien.

Weiters brachte der Bw. gemäß § 248 BAO Berufung gegen die der Haftung zugrunde liegenden Abgabenbescheide ein. Die diesbezüglichen Ausführungen werden hier nicht wiedergegeben, da diese nicht entscheidungsrelevant sind.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 2. Dezember 2004 gab das Finanzamt der Berufung teilweise statt und schränkte die Haftung auf den Betrag von € 51.153,11 ein.

Zur Begründung wurde ausgeführt, dass die Haftung hinsichtlich folgender Abgabenschulden, welche bisher nicht entrichtet worden seien, geltend gemacht würde:

Zeitraum	Abgabenart	Fälligkeitstag	Betrag
04/2002	Umsatzsteuer	15.05.02	131,05
05/2002	Umsatzsteuer	15.06.02	1.997,75
4-6/2002	Körperschaftsteuer	15.05.02	437,00
7-9/2002	Körperschaftsteuer	16.08.02	437,00
2001	Säumniszuschlag 1	12.12.02	381,52
2002	Säumniszuschläge 1		1.138,03
2002	Säumniszuschläge 2		231,74
2002	Säumniszuschlag 3	13.12.02	216,42
1-12/2001	Kapitalertragsteuer	15.01.02	8.175,47
02/20002	Umsatzsteuer	15.03.02	11.438,37
2001	Lohnsteuer	15.01.02	18.391,26
02/2002	Lohnsteuer	15.03.02	1.471,49

03/2002	Lohnsteuer	15.04.02	1.414,00
04/2002	Lohnsteuer	15.05.02	1.341,01
05/2002	Lohnsteuer	17.06.02	1.156,90
08/02	Lohnsteuer	16.09.02	78,42
1-12/99	Kammerumlage	15.02.00	570,77
1-12/2000	Kammerumlage	15.02.01	695,55
1-12/2002 (richtig:1-9/02)	Kammerumlage	06.12.02	249,24
2001	Dienstgeberbeitrag	15.01.02	2.428,05
02/2002	Dienstgeberbeitrag	15.03.02	592,47
03/2002	Dienstgeberbeitrag	15.04.02	569,91
04/02	Dienstgeberbeitrag	15.05.02	655,68
05/2002	Dienstgeberbeitrag	17.06.02	496,13
08/2002	Dienstgeberbeitrag	16.09.02	30,51
2001	Zuschlag zum DB	15.01.02	269,54
02/2002	Zuschlag zum DB	15.03.02	61,88
03/2002	Zuschlag zum DB	15.04.02	59,52
04/2002	Zuschlag zum DB	15.05.02	68,48
05/2002	Zuschlag zum DB	17.06.02	51,82
08/2002	Zuschlag zum DB	16.09.02	3,19
2002	Pfändungsgebühr	05.04.02	329,08
2002	Barauslagenersatz	05.04.02	0,51

Weiters wurde nach Zitierung der maßgeblichen Rechtsvorschriften und Rechtsprechung ausgeführt, dass der Bw. seit 29. Juli 1991 Geschäftsführer der P-GmbH gewesen sei. Am 13. September 2002 sei über das Vermögen der Gesellschaft das Konkursverfahren eröffnet worden, das in einen Zwangsausgleich umgewandelt worden sei. Das Finanzamt habe am 15. Juli 2003 einen Haftungsbescheid erlassen.

Mit der pauschalen Behauptung einer Gleichbehandlung aller Gläubiger komme ein Geschäftsführer seiner Verpflichtung, die anteilige Befriedigung der Abgabenforderungen nachzuweisen, nicht nach.

Aus der Verschuldung bzw. stichtagsbezogenen "Außenstandsliste Lieferanten" der GmbH allein sei noch keine verlässliche Aussage über die Liquiditätslage abzuleiten. Nicht die Abgabenbehörde müsse das Ausreichen der vorhandenen Mittel nachweisen, sondern der zur

Haftung herangezogene Vertreter deren Fehlen. Komme der Geschäftsführer einer GmbH der Aufforderung der Abgabenbehörde zur Präzisierung und Konkretisierung seines Entlastungsvorbringens nicht nach, bleibe die Abgabenbehörde zur Annahme berechtigt, dass der Geschäftsführer seiner Pflicht schuldhaft nicht nachgekommen sei. Ebenso deute die Aussage auf Seite 1 des Berufungsschreibens, dass im Jahr 2002 der Großteil der Lieferanten nur mehr Waren gegen sofortige Bezahlung geliefert hätten, darauf hin, dass die vorhandenen Mittel nicht gleichmäßig auf alle Gläubiger verteilt worden seien.

Hinsichtlich der Lohnsteuer finde der Gleichbehandlungsgrundsatz keine Anwendung.

Insgesamt sei vom Vorliegen einer schuldenhaften Pflichtverletzung auszugehen.

Da das Finanzamt bei Berechnung der Haftungsbeträge eine Konkursquote in Höhe von € 18.521,02 (20%) berücksichtigt habe, die Neuberechnung jedoch € 25.867,39 betrage, werde der angefochtene Bescheid dahingehend abgeändert. Ebenso vermindere sich der haftungsrelevante Betrag um die Kapitalertragsteuer für die Zeiträume 1-12/99 und 1-12/00 in Höhe von je € 5.450,00 und die Kapitalertragsteuer für 1-12/01 in Höhe von € 4.416,65 aufgrund der Berufungserledigungen im Abgabenverfahren.

Dagegen beantragte der Bw. – nach Verlängerung der Berufungsfrist - die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz sowie die Abhaltung einer mündlichen Senatsverhandlung.

Der Bw. führte weiters aus, dass als Nachweis für die Gleichbehandlung der Gläubiger bzw. die anteilige Befriedigung der Abgabenforderungen Tabellen und Aufstellungen vorgelegt würden. Diese seien nach folgenden Kriterien erstellt worden:

Die frühest gebuchte Abgabe aus den Haftungsbeträgen sei die Umsatzsteuer 02/2002. Der Nachweis der Gleichbehandlung werde daher ab diesem Zeitraum dargestellt. Es seien die Verbindlichkeiten jeweils mit dem Saldo per Monatsende erfasst worden, welche nicht im Konkurs infolge einer Besicherung ausgesondert worden seien. Dies seien die Verbindlichkeiten aus dem Kontokorrentkredit, die Lieferverbindlichkeiten, Verbindlichkeiten Löhne und Gehälter sowie Verbindlichkeiten an die Gebietskrankenkasse und das Finanzamt.

Die Verbindlichkeiten an das Finanzamt seien laut Buchungen auf dem Finanzamtskonto ebenfalls mit dem Saldo per Monatsende dargestellt worden. Der anteilige Prozentsatz an den gesamten Verbindlichkeiten sei ermittelt worden.

Die Geldmittel aus Eingängen seien pro Monat aus den Zahlungseingängen der Kundenforderungen ermittelt worden. Diese Geldmittel seien zur Befriedigung der Gläubiger je Monat zur Verfügung gestanden.

---

Die Zahlungen an das Finanzamt würden Überweisungen (zuzüglich eines Nachtrages gegenüber den bisher bekannt gegebenen Beträgen) und Gutschriften aus Umsatzsteuern, welche gemäß §§ 213-215 BAO als Entrichtung gelten würden, umfassen.

Diese hätten betragen: Am 15.2. € 10.900,00, 2.4. € 6.000,00, 10.6. € 9.000,00, sowie am 5.3.2002 € 16.761,60 (Nachtrag) und am 7.5.2002 € 524,17 (Nachtrag). Die Gutschriften aus Umsatzsteuervoranmeldungen 03/2002, 04/2002, 06/2002 und 07/2002 hätten insgesamt € 13.510,90 betragen.

Weiters sei dargestellt worden, wie viele Prozente und welchen Betrag die Entrichtung im Verhältnis zu den verbliebenen Geldmitteln betrage. Weiters eine Betragsdifferenz zu den tatsächlich geleisteten Zahlungen.

Daraus ergebe sich, dass z.B. im Februar der Anteil der Finanzamtsverbindlichkeiten € 55.503,34, das seien 5,72% der Verbindlichkeiten per Ende Februar betragen habe. An Geldmitteln seien € 77.892,86 zur Verfügung gestanden. An das Finanzamt seien Zahlungen in Höhe von € 10.900,00 geleistet worden. Dies entspreche einem Anteil von 13,99% der zur Verfügung gestandenen Geldmittel, also wesentlich mehr als die anteiligen Finanzamtsverbindlichkeiten mit 5,72%. Betragsmäßig sei um € 6.444,64 mehr geleistet worden.

Im gesamten Zeitraum hätten die zur Verfügung gestandenen Geldmittel € 569.267,96 betragen. Die gesamten Zahlungen/Gutschriften an das Finanzamt € 56.696,67. Das seien 9,96% der im Zeitraum Februar bis September zur Verfügung gestandenen Geldmittel.

Damit seien mehr Zahlungen geleistet worden, als die anteiligen Verbindlichkeiten an das Finanzamt im Verhältnis zu den gesamten Verbindlichkeiten betragen hätten.

Die Differenz zu den tatsächlichen Zahlungen ergebe beinahe ausschließlich eine Mehrzahlung an das Finanzamt im Verhältnis zu den anteiligen Verbindlichkeiten.

In einer Tabelle 2 sei die gleiche Darstellung unter Berücksichtigung von Warenzahlungen für Nachnahmen vorgenommen worden. Diese würden sich aus der Beilage Konto 5120 Fertigungsmaterial (direkte Verbuchung der Einkäufe auf das genannte Konto) laut Beilage ergeben.

Dazu folgende Ergänzung:

Dabei handle es sich um so genannte Zug – um – Zug Geschäfte. Diese Warenlieferungen seien ausschließlich gegen sofortige Barzahlung erfolgt. Gemäß § 30 KO seien anfechtbar eine nach Eintritt der Zahlungsunfähigkeit oder nach dem Antrag auf Konkursöffnung oder in den letzten sechzig Tagen vorher genommene Sicherstellung oder Befriedigung eines Gläubigers, wenn (1.) der Gläubiger eine Sicherstellung oder Befriedigung erlangt habe, die er nicht oder

---

nicht in der Art oder nicht in der Zeit zu beanspruchen hätte, es sei denn, dass er durch diese Rechtshandlung von den anderen Gläubigern nicht begünstigt worden sei.

Alle Tatbestände des § 30 KO würden die Sicherstellung oder Befriedigung eines Gläubigers verlangen.

Daraus ergebe sich, dass die Forderung des anderen Teiles zur Zeit der Sicherstellung oder Befriedigung bereits bestanden haben müsse. Es müsse sich somit um Gläubiger handeln.

Davon zu unterscheiden seien jene Fälle, in denen der Geschäftspartner nur das erhalte, was ihm auf Grund der mit dem Gemeinschuldner getroffenen Abmachung gegeben hätte werden müssen, um das Schuldverhältnis zu begründen (OGH SZ 32/127=JBL 1960, 23t=EvBl 1960/105=ÖRZ 1960, 162;SZ 446/57) Zug um Zug Leistungen würden daher nicht hierher gehören.

Aus der Literatur zur KO ergebe sich, dass solche Zug - um - Zug - Leistungen keine Begünstigung darstellen würden (vgl "Die Anfechtung von Prof. König" Randzahlen 225, 291).

Liege keine Begünstigung vor könne auch keine Ungleichbehandlung der Gläubiger vorliegen und die getätigten Zahlungen für Zug um Zug Geschäfte würden die zur Verfügung stehenden Mittel reduzieren.

Daraus ergebe sich, dass z.B. im Februar der Anteil der Finanzamtsverbindlichkeiten € 55.503,34 betragen hätten, das seien 5,72% der Verbindlichkeiten per Ende Februar. An Geldmittel seien € 75.210,25 zur Verfügung gestanden. An das Finanzamt seien Zahlungen in Höhe von € 10.900,00 geleistet worden. Dies entspreche einem Anteil von 14,79% der zur Verfügung stehenden Geldmittel, also wesentlich mehr als die anteiligen Finanzamtsverbindlichkeiten mit 5,72%. Betragsmäßig sei um € 6.598,08 mehr geleistet worden.

Im gesamten Zeitraum hätten die zur Verfügung stehenden Geldmittel € 430.599,95 betragen. Die gesamten Zahlungen/Gutschriften an das Finanzamt € 56.696,67. Das seien 13,17% der im Februar bis September zur Verfügung gestandenen Geldmittel. Damit seien mehr Zahlungen geleistet worden, als die anteiligen Verbindlichkeiten an das Finanzamt im Verhältnis zu den gesamten Verbindlichkeiten betragen hätten.

Mit den angeführten Zahlungen für Warenlieferungen gegen Nachnahme seien Umsätze getätigt worden, welche ohne Zug um Zug Zahlung nicht möglich gewesen wären. Damit seien wieder Geldmittel zur Verfügung gestanden.

Mit den Berechnungen und den obigen Darstellungen sei ausreichend nachgewiesen, dass das Finanzamt als Gläubiger gleichbehandelt worden sei. Es würde keine schuldhafte Pflichtverletzung des Bw. vorliegen.

Mit Vorhalt vom 18. August 2005 forderte der unabhängige Finanzsenat den Bw. auf, einen stichtagsbezogenen Liquiditätsstatus vorzulegen.

Dieser Aufforderung kam der Bw. mit Eingabe vom 13. Oktober 2005 nach.

In der am 1. Dezember 2005 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde seitens des Bw. auf die nachträglich vorgelegten Liquiditätsberechnungen verwiesen, aus welchen hervorgehe, dass die Abgabenbehörde im Verhältnis zu den anderen Gläubigern in den haftungsgegenständlichen Zeiträumen nicht benachteiligt worden sei.

Zur Liquiditätsrechnung führte die Amtsvertreterin aus, dass aus ihrer Sicht zu den liquiden Mitteln nur die Bareingänge und die Forderungseingänge gezählt worden seien, nicht jedoch der Kontokorrentkreditrahmen.

Dazu führt der Bw. aus, dass im haftungsgegenständlichen Zeitraum der Kontokorrentrahmen von € 595.000,00 durchgehend ausgeschöpft gewesen sei und bei der Bank zur Überweisung eingereichte Zahlscheine nur nach Maßgabe von Eingängen auf dem Bankkonto überwiesen worden seien.

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

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

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

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

Uneinbringlichkeit liegt vor, wenn Vollstreckungsversuche erfolglos waren oder erfolglos wären. Aus der Konkurseröffnung ergibt sich zwar noch nicht zwingend die Uneinbringlichkeit, diese ist aber jedenfalls dann anzunehmen, wenn im Lauf 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. Wenn sich auch entsprechend den obigen Ausführungen noch nicht zwingend die Uneinbringlichkeit ergibt, stellt die Eröffnung des Konkursverfahrens über das Vermögen des Abgabenschuldners jedoch schon wegen der für die Konkurseröffnung geforderten Zahlungsunfähigkeit bzw. Überschuldung (§ 66 KO) ein starkes Indiz für die zumindest teilweise Uneinbringlichkeit der Abgabenforderung dar. Nach Abschluss eines (Zwangs-)

---

Ausgleiches ist – mangels gegenteiliger Anhaltspunkte – anzunehmen, dass der in der Ausgleichsquote nicht mehr Deckung findende Teil der Abgabenforderung uneinbringlich sein wird (VwGH vom 22. September 1999, 96/15/0049-9).

Am 13. September 2002 wurde über das Vermögen der Primärschuldnerin ein Konkursverfahren eröffnet, welches mit Abschluss eines Zwangsausgleiches endete. Dieser Zwangsausgleich wurde mit Beschluss vom 25. März 2003 angenommen.

Die Zwangsausgleichsquote betrug 20%.

Somit ist der in der Ausgleichsquote nicht mehr Deckung findende Teil der Abgabenforderung uneinbringlich.

Der Bw. ist seit 26. Juli 1991 handelsrechtlicher Geschäftsführer der P-GmbH und kann, da er somit zu den in § 80 BAO genannten Personen zählt, zur Haftung gemäß § 9 BAO herangezogen werden.

Der Bw. kann jedoch nur für jene Abgabenschuldigkeiten zur Haftung herangezogen werden, die vor der Konkursöffnung fällig geworden sind.

Für die danach fällig geworden Abgaben wurde die Haftung zu Unrecht ausgesprochen. Es handelt sich dabei um die Lohnsteuer 8/02 (€ 78,42), die Kammerumlage 1-9/02 (€ 249,24), Dienstgeberbeitrag 8/02 (€ 30,51), Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 8/02 (€ 3,19), Säumniszuschlag 2001 (€ 381,52) und den Säumniszuschlag 3 (€ 216,42).

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH ist es Aufgabe des Geschäftsführers, darzutun, weshalb er den auferlegten Pflichten nicht entsprochen habe, insbesondere nicht habe Sorge habe tragen können, dass die Gesellschaft die anfallenden Abgaben entrichtet hat, widrigenfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung angenommen werden darf. Hat der Vertreter schuldhaft seine Pflicht verletzt, für die Abgabenentrichtung aus den Mitteln der Gesellschaft zu sorgen, so darf die Abgabenbehörde auch davon ausgehen, dass die Pflichtverletzung für die Uneinbringlichkeit ursächlich war. Der Geschäftsführer haftet für nicht entrichtete Abgaben der Gesellschaft auch dann, wenn die Mittel, die ihm für die Entrichtung aller Verbindlichkeiten der Gesellschaft zur Verfügung gestanden sind, hiezu nicht ausreichten, es sei denn, er weist nach, dass er die Abgabenschulden im Verhältnis nicht schlechter behandelt hat als bei anteiliger Verwendung der vorhandenen Mittel für die Begleichung aller Verbindlichkeiten (VwGH vom 19.1.2005, 2004/13/0156).

Dies setzt voraus, dass der Geschäftsführer aufgrund seiner besonderen Behauptungs- und Konkretisierungspflicht im Verfahren die Grundlagen für die behördliche Feststellung des zum jeweiligen Fälligkeitszeitpunkt zur Bezahlung der Abgabenschuld zur Verfügung stehenden

---

Anteils an liquiden Mittel beigebracht hat. Es wird hier an eine Gegenüberstellung von liquiden Mitteln und Verbindlichkeiten zum jeweiligen Fälligkeitstag der haftungsgegenständlichen Abgaben zu denken sein, wobei es auf die gesamten Abgabenverbindlichkeiten einerseits und die Summe der anderen Verbindlichkeiten andererseits ankommt (Liquiditätsstatus).

Eine solche ziffernmäßig konkrete Behauptung hat der Bw. in seinem Vorlageantrag dargebracht. Ergänzt wurde dieses Vorbringen durch die Vorhaltsbeantwortung vom 13. Oktober 2005, die eine rechnerische Darlegung jener Beträge enthält, deren Entrichtung zu den im Haftungszeitraum gelegenen Fälligkeitszeitpunkten der einzelnen Abgabenschuldigkeiten in Gegenüberstellung zu den im zeitlichen Nahbereich fällig gewordenen sonstigen Verbindlichkeiten und unter Berücksichtigung der Zug um Zug Geschäfte der Gesellschaft dem Gebot aller Forderungen jeweils entsprochen hätte.

Aus den vorliegenden Berechnungen ergibt sich zweifelsfrei, dass im haftungsgegenständlichen Zeitraum Februar bis September 2002 die Abgabenschuldigkeiten um ca. € 5.500,00 höher befriedigt wurden als diese quotenmäßig zu entrichten gewesen wären.

Der Berufung wird daher mit Ausnahme der Lohnsteuer und Kapitalertragsteuer (siehe die folgenden Ausführungen) stattgegeben.

Ergänzend wird festgestellt, dass die im Vorlageantrag aufgestellte Berechnung zwar nicht die am 15. Februar 2000 und 15. Februar 2001 fällig gewordene Kammerumlage 1999 und 2000 umfasst, jedoch ergibt sich aus der Aufstellung vom 13. Oktober 2005, dass zum jeweiligen Fälligkeitstag bei Beachtung des Gleichbehandlungsgrundsatzes € 13,61 und € 1,71 zu entrichten gewesen wären.

Im Hinblick auf den Umstand, dass der Bw. ansonsten einen die Quote übersteigenden Betrag entrichtet hat, wird im Ermessen von der Geltendmachung dieser Abgabenschuldigkeiten abgesehen.

Vom Gleichbehandlungsgrundsatz ausgenommen sind allerdings im Abzugsweg einzubehaltende Abgaben wie Lohnsteuer und Kapitalertragsteuer.

Hinsichtlich der haftungsgegenständlichen Lohnsteuer ergibt sich bereits aus § 78 Abs. 3 EStG für den Zeitraum 2001 bis Mai 2002, dass der Arbeitgeber, falls ihm zur Verfügung stehenden Mittel zur Auszahlung des vollen vereinbarten Arbeitslohnes nicht ausreichen, die Lohnsteuer von dem tatsächlich zur Auszahlung gelangenden niedrigeren Betrag zu berechnen und einzubehalten hat. Wird die Lohnsteuer nicht einbehalten und an das Finanzamt abgeführt, ist ungeachtet wirtschaftlicher Schwierigkeiten einer GmbH nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes von einer schuldhafte Pflichtverletzung des Geschäftsführers

auszugehen, was zu dessen Inanspruchnahme als Haftender führt. Ungeachtet des Grundsatzes der Gleichbehandlung aller andrängenden Gläubiger hatte der Bw. die einzubehaltende Lohnsteuer zur Gänze abzuführen gehabt, weswegen er zu Recht für die bei der GmbH nicht mehr einbringliche Lohnsteuer herangezogen worden ist.

Hinsichtlich der uneinbringlich aushaftenden Kapitalertragsteuer kann deren Nichtabführung grundsätzlich nicht damit entschuldigt werden, dass die Geldmittel zu deren Entrichtung nicht ausgereicht hätten, da bei der Kapitalertragsteuer der Schuldner der kapitalertragsteuerpflichtigen Kapitalerträge nur eine vom Empfänger der Kapitalerträge geschuldete Steuer gemäß § 95 Abs. 2 EStG einzubehalten und gemäß § 96 Abs. 1 EStG binnen einer Woche nach dem Zufließen der Kapitalerträge (Fälligkeit) dem Betriebsfinanzamt abzuführen hat, so dass bei der Kapitalertragsteuer genauso wie bei der Lohnsteuer der Gleichbehandlungsgrundsatz nicht zum Tragen kommt. Wenn daher der Geschäftsführer die Kapitalertragsteuer nicht an das Betriebsfinanzamt entrichtet, liegt nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 24.9.1954, 1254/52, 18.10.1995, 91/13/0037, 0038) eine schuldhafte Pflichtverletzung des Geschäftsführers im Sinne des § 9 Abs. 1 BAO vor.

Hinsichtlich der Lohnsteuer wird auf den Bericht gemäß § 151 BAO vom 17. Oktober 2002 über das Ergebnis der Lohnsteuerprüfung über den Zeitraum 1. Jänner 1999 bis 12. September 2002 verwiesen.

Diese Prüfung führte zu einer Nachforderung in Höhe von € 13.998,90.

In Textziffer 4 wird ausdrücklich festgestellt, dass Löhne und Gehälter bis 6/2002 ausbezahlt wurden, ab 7/2002 die Anmeldung an den Fonds erfolgt sei. Daher erfolgte am Abgabenkonto hinsichtlich der Lohnsteuer 7 und 8/2002 Gutschriften für die nicht ausbezahlten Löhne.

Abgesehen davon richten sich die Einwendungen des Bw. hinsichtlich der Lohnsteuer in Wahrheit gegen die Richtigkeit der Abgabenfestsetzung. Diese können jedoch in einem Haftungsverfahren dann nicht mit Erfolg erhoben werden wenn, wie im gegenständlichen Fall, gegenüber dem Primärschuldner ein Bescheid ergangen ist (vgl. VwGH 17.12.1996, 94/14/0148). Derartige Einwendungen können nur in einem im Sinne des § 248 BAO geführten Verfahren, somit in einer Berufung gegen den Bescheid über die Festsetzung der Lohnsteuer erhoben werden.

Wie bereits ausgeführt, führte die Lohnsteuerprüfung zu einer Nachforderung in Höhe von € 13.998,90. Am Konto wurde diese mit "L 2001" allerdings in Höhe von € 18.391,26 (vgl. Haftungsbescheid) verbucht. Offenbar wurden hier die gemeldeten Lastschriften aus der Lohnsteuer 7 und 8/2002 in Höhe von € 4392,36 mit festgesetzt.

Der Haftungsbetrag war insoweit richtig zu stellen.

Mit Berufungsvorentscheidungen vom 1. September 2004 wurde den Berufungen gegen die Kapitalertragsteuerbescheide insofern erledigt, als diese für den Zeitraum 1-12/99 und 1-12/2000 aufgehoben wurden. Für den Zeitraum 1-12/2001 wurde die Kapitalertragsteuer mit € 3.758,82 anstatt bisher € 8.175,47 festgesetzt.

Im Übrigen ist eine Heranziehung des Geschäftsführers für Abgabenrückstände auch dann zulässig, wenn Bescheide, die die Grundlage für den Haftungsbescheid bilden, noch nicht in Rechtskraft erwachsen sind.

Die haftungsgegenständlichen Abgaben stellen ich daher wie folgt dar:

Zeitraum	Abgabenart	Fälligkeitstag	Betrag
2001	Lohnsteuer	15.01.02	13.998,90
02/2002	Lohnsteuer	15.03.02	1.471,49
03/2002	Lohnsteuer	15.04.02	1.414,00
04/2002	Lohnsteuer	15.05.02	1.341,01
05/2002	Lohnsteuer	17.06.02	1.156,90
1-12/2001	Kapitalertragsteuer	15.01.02	3.758,82
Summe			23.141,12

Von diesem Betrag ist die 20%ige Quote betreffend Zwangsausgleich in Abzug zu bringen.

Somit reduziert sich der Haftungsbetrag auf € 18.512,90.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 1. Dezember 2005