



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 10

GZ. RV/1528-W/05

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Mag. Gerald Fiala, Steuerberater, 1170 Wien, Geblergasse 95/12, vom 12. November 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 2. und 20. Bezirk vom 11. Oktober 2004 betreffend Haftung gemäß § 9 iVm § 80 BAO entschieden:

Der Berufung wird insoweit stattgegeben, als die Haftung auf € 39.004,30 anstatt bisher € 162.117,97 eingeschränkt wird.

Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 11. Oktober 2004 wurde der Berufungswerber (Bw.) gemäß § 9 Abs. 1 BAO in Verbindung mit § 80 BAO für Abgabenschuldigkeiten der GmbH in Höhe von € 162.117,97 zur Haftung herangezogen.

Diese stellen sich wie folgt dar:

Abgabenart	Zeitraum	Fälligkeitstag	Betrag in €
Umsatzsteuer	03/02	15.05.2003	99.563,00
Umsatzsteuer	02/01	10.04.2001	1.294,08
Umsatzsteuer	07/01	17.09.2001	131,97
Umsatzsteuer	08/01	15.10.2001	8.272,56
Umsatzsteuer	09/01	9.11.2001	588,36
Umsatzsteuer	10/01	07.12.2001	828,33

Umsatzsteuer	11/01	15.01.2002	3.326,82
Umsatzsteuer	12/01	15.02.2002	17.704,47
Umsatzsteuer	02/02	15.04.2002	8.462,77
Lohnsteuer	2001	15.01.2002	681,60
Kapitalertragsteuer	11/2001	1 Woche	5.933,95
Körperschaftsteuer	04-06/02	15.05.2002	437,00
Dienstgeberbeitrag	2001	15.01.2002	219,70
Zuschlag zum DB	2001	15.01.2002	22,46
Säumniszuschlag	2001	16.05.2001	165,45
Säumniszuschlag	2002	18.04.2002	727,70
Umsatzsteuer	03/02	15.05.2002	13.040,03
Körperschaftsteuer	10-12/02	15.11.2002	165,51
Körperschaftsteuer	2001	17.01.2003	291,41
Säumniszuschlag	2002	20.02.2003	130,40
Säumniszuschlag	2002	16.05.2003	130,40

Nach Zitierung der maßgeblichen Gesetzesbestimmungen und der diesbezüglichen Judikatur führte das Finanzamt im Wesentlichen aus, dass der Bw. vom 28. April 2000 bis 21. März 2003 Geschäftsführer der genannten GmbH und damit verpflichtet gewesen sei, die Abgaben aus den Mitteln der Gesellschaft zu entrichten. Da er seinen abgabenrechtlichen Verpflichtungen nicht im erforderlichen Umfang nachgekommen sei und die Abgaben bei der Gesellschaft uneinbringlich seien, sei wie im Spruch zu entscheiden gewesen.

In der dagegen eingebrachten Berufung führte der Bw. aus, dass der Bw. Geschäftsführer der GmbH gewesen sei. Über das Vermögen der Gesellschaft sei mit 24. Februar 2002 das Konkursverfahren eröffnet worden.

Zum Zeitpunkt der Konkurseröffnung seien Abgaben rückständig gewesen, die bis dato uneinbringlich seien.

Nach herrschender Lehre und Judikatur und Lehre liege insoweit keine Verletzung der abgabenrechtlichen Pflichten vor, als die dem Unternehmen zur Verfügung stehenden Mittel in jenem Ausmaß für die Entrichtung von Abgabenforderungen verwendet würden, die dem Anteil der Abgabenverbindlichkeiten an den gesamten Verbindlichkeiten des Unternehmens entspreche.

Auch wenn die Abgabenforderungen geringer als andere Forderungen bedacht würden, komme eine Haftung nur insoweit in Betracht, als die Differenz zwischen der Zahlung bei Gleichbehandlung und der tatsächlichen Zahlung betrage.

Eine Haftung komme insoweit nicht in Betracht, als Abgaben erst nach Konkurseröffnung sowie in jenem Zeitraum vor Konkurseröffnung, in welchem keine Zahlungen auch an andere Gläubiger geleistet worden seien, festgesetzt bzw. fällig geworden seien.

Somit obliege es dem Haftungspflichtigen lediglich nachzuweisen, dass vor Konkurseröffnung keine Schlechterstellung des Finanzamtes gegenüber der Gesamtheit der anderen Gläubiger erfolgt sei.

Zu diesem Zweck biete der Bw. an, für die jeweils in Haftungserwägung gezogenen Abgaben den Nachweis der Gleichbehandlung zu führen.

Er ersuche um Mitteilung, welche Zeiträume im Rahmen der Aufstellung über die Gleichbehandlung in Betracht zu ziehen seien und welche Form der Aufstellung vom Finanzamt zur optimalen Prüfbarkeit erwünscht seien.

Das Finanzamt werde ersucht, im Rahmen der Prüfungshandlungen für diesen Antrag auf Nichtfestsetzung durch Angabe von Abgabenarten und Fälligkeiten zu unterstützen.

Im konkreten Fall seien folgende Abgaben erst nach Konkurseröffnung fällig gewesen und daher von der Haftung nicht betroffen:

Umsatzsteuer	03/02	99.563,00
Umsatzsteuer	02/02	8.462,77
Körperschaftsteuer	04-06/2002	437,00
Säumniszuschlag	2002	727,70
Umsatzsteuer	03/02	13.040,03
Körperschaftsteuer	10-12/02	165,51
Körperschaftsteuer	2001	291,41
Säumniszuschlag	2002	130,40
Säumniszuschlag	2002	130,40
Gesamt sohin		122.948,22

Hinsichtlich eines Betrages von € 122.948,22 sei keinesfalls eine Haftung gegeben. Es werde die Aufhebung des Haftungsbescheides in diesem Ausmaß jedenfalls beantragt.

Hinsichtlich jener Abgaben, die vor Konkurseröffnung fällig gewesen seien, werde beantragt, eine Haftung nur in jenem Ausmaß festzusetzen, in welchem der Abgabengläubiger der Gesamtheit der anderen Gläubiger benachteiltigt worden sei. Der Bw. biete hiermit im Rahmen seiner Mitwirkungspflicht an, eine Aufstellung über den Zeitraum vor Konkurseröffnung über das Verhältnis der Zahlungen an den Abgabengläubiger zu den Zahlungen an andere Gläubiger zu erstellen.

Die Behörde werde im Rahmen ihrer Ermittlungspflicht ersucht, die exakte Periode zu benennen, für die diese Gleichbehandlungsaufstellung zu ermitteln sei. Der Bw. biete an, mangels anderer Zeitraumdefinition seitens des Finanzamtes den Zeitraum 1. Februar 2002 bis 28. Februar 2002, 1. bis 31. März 2002 sowie 1. bis 4. April 2002 (Konkurseröffnung) heranzuziehen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 2. August 2005 gab das Finanzamt der Berufung teilweise statt und schränkte die Haftung auf € 39.169,75 ein. Zur Begründung wurde ausgeführt, dass der Bw. in der Zeit vom 28. April 2000 bis zur Konkurseröffnung am 4. April 2002 handelsrechtlicher Geschäftsführer gewesen sei. Die Haftungssumme werde auf € 39.169,75 eingeschränkt, da der Betrag von € 122.948,22 erst nach Konkurseröffnung fällig gewesen und somit keine Haftung gegeben sei.

Der Geschäftsführer hafte für nicht entrichtete Abgaben auch dann, wenn die zur Verfügung stehenden Mittel zur Entrichtung aller Schulden nicht ausreichen würden, es sei denn, er weise nach, dass diese Mittel anteilig für die Begleichung aller Schulden verwendet worden seien. Es treffe denjenigen, der eine ihm obliegende Pflicht nicht erfülle, die Verpflichtung, die Gründe anzugeben, warum es ihm unmöglich gewesen sei, seine Verpflichtung zu erfüllen, widrigenfalls angenommen werde, dass er seiner Pflicht schuldhaft nicht nachgekommen sei. Es obliege dem Haftungspflichtigen, nicht nur ganz allgemeine, sondern konkrete und sachbezogene Behauptungen darzulegen. Es wäre am Bw. gelegen, im Vorhinein den Nachweis zu erbringen.

Dagegen beantragte der Bw. die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Nach Wiederholung seines bisherigen Vorbringens führte er weiters aus, dass die Behörde im Rahmen ihrer Ermittlungspflicht ersucht worden sei, die exakte Periode zu benennen, für die diese Gleichbehandlungsaufstellung zu ermitteln sei. Die Behörde sei diesem Mitwirkungsersuchen nicht nachgekommen und habe ohne weitere Prüfung den Haftungsbescheid im Rahmen der Berufungsvorentscheidung hinsichtlich der vor Konkurseröffnung nicht berichtigten Abgaben im Ausmaß von € 39.169,75 bestätigt.

In der Folge werde nachgewiesen, dass eine Benachteiligung des Finanzamtes gegenüber der Gesamtheit der restlichen Gläubiger nicht bzw. lediglich in dem errechneten Ausmaß stattgefunden habe.

Da das Finanzamt keinen tauglichen Zeitraum für die Aufstellung der Gleichbehandlung genannt habe, werde der Zeitraum 1. Jänner 2002 bis Konkurseröffnung am 4. April 2002 herangezogen. Der Gesamtheit der Gläubiger (somit aller Forderungen, die am 4. April 2002 unberichtigt ausgehaftet hätten) werde die Summe aller im Zeitraum 1. Februar 2002 bis 4. April 2005 (richtig 2002) geleisteten Zahlungen gegenübergestellt. Eine Haftung könne nur

insoweit auftreten, als das Finanzamt auf die diesen Zeitraum offenen Forderungen in diesem Zeitraum eine geringere Quote erhalten habe, als die anderen Gläubiger.

Die Summe der Verbindlichkeiten laut Anmeldeverzeichnis habe sich per 4. April 2002 wie folgt dargestellt:

Ordnungsnummer	Betrag
1	2.457,38
2	5.573,91
3	7.654,45
4	51.927,87
5	12.597,81
6	2.732,53
7	5.091,49
8	6.120,40
9	7.017,32
10	5.590,03
11	15.740,84
12	25.298,24
13	21.176,76
14	8.981,53
15	11.809,32
16	967,77
17	24.731,55
18	4.605,64
19	35.477,34
20	347.490,52
21	55.147,69
22	17.765,13
23	2.933,46
24	6.594,03
25	19.415,73
26	4.145,62
27	881,45
28	8.429,01
29	3.574,14
30	15.735,24

32	32.201,33
Summe ohne Finanzamt	769.865,53

Die Finanzamtsforderungen hätten € 39.169,75 betragen, dies seien 4,84%

Die vom Bw. geleisteten Zahlungen an alle Gläubiger im Zeitraum 1. Februar 2002 bis 4. April 2002 würden sich wie folgt darstellen:

Zahlungen laut Kassabuch:

Februar 2002	€ 37.625,80
März 2002	€ 6.387,41
April 2002	€ 3.239,81

Die gesamten Zahlungen hätten 1-4/2002 hätten daher € 47.253,02 betragen.

Diese Zahl stelle für den Bw. die schlechtest mögliche Betrachtungsweise dar, da sämtliche betriebsnotwendigen Zug-um-Zug Geschäfte zum Nachteil des Bw. gewertet würden. Es werde der Antrag gestellt, die Zug-um-Zug Geschäfte nicht als haftungsbegründende Zahlungen zu werten.

Auf Basis der Aufstellung ergebe sich, dass eine Quote der Befriedigung von Gläubigern im Haftungszeitraum wie folgt errechenbar sei:

Zahlungen € 47.253,02

Verbindlichkeiten: € 809.035,28

Quote daher 5,84%

Für den Fall der Gleichbehandlung hätte das Finanzamt daher eine Quote in Höhe von 5,84% von € 39.169,75, somit € 2.287,77 erhalten müssen.

Für den Fall, dass die Zug um Zug Geschäfte aus der Bemessungsgrundlage für die Haftung entfernt würden, sinke die Haftungssumme in den Centbereich.

Am 16. März 2006 erließ der unabhängige Finanzsenat nachstehenden Vorhalt:

„Nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH ist es Aufgabe des Geschäftsführers, darzutun, weshalb er den ihm auferlegten Pflichten nicht entsprochen habe, insbesondere nicht 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 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 bis 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).

Vermag der Geschäftsführer 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 der Nachweis nicht angetreten, kann dem Vertreter die uneinbringliche Abgabe zur Gänze vorgeschrieben werden.

Es wird daher um Präzisierung Ihres Vorbringens durch rechnerische Darlegung jener Beträge ersucht, deren Entrichtung zu den im Haftungszeitraum gelegenen Fälligkeitszeitpunkten der einzelnen Abgabenschuldigkeiten in Gegenüberstellung mit den im zeitlichen Nahbereich fällig werdenden sonstigen Verbindlichkeiten und unter Berücksichtigung der Zug um Zug Geschäfte der Gesellschaft dem Gebot der Gleichbehandlung aller Forderungen jeweils entsprochen hätte.

Die jeweiligen Fälligkeitstage der haftungsgegenständlichen Abgaben, deren Fälligkeit vor der Konkurseröffnung liegt, können nachstehender Tabelle entnommen werden.

Abgabenart	Zeitraum	Fälligkeitstag	Betrag in €
Umsatzsteuer	02/01	10.04.2001	1.294,08
Umsatzsteuer	07/01	17.09.2001	131,97
Umsatzsteuer	08/01	15.10.2001	8.272,56
Umsatzsteuer	09/01	9.11.2001	588,36
Umsatzsteuer	10/01	07.12.2001	828,33
Umsatzsteuer	11/01	15.01.2002	3.326,82
Umsatzsteuer	12/01	15.02.2002	17.704,47
Lohnsteuer	2001	15.01.2002	681,60

Kapitalertragsteuer	11/2001	1 Woche ab Zufließen	5.933,95
Dienstgeberbeitrag	2001	15.01.2002	219,70
Zuschlag zum DB	2001	15.01.2002	22,46

Angemerkt wird, dass die Lohnsteuer und die Kapitalertragsteuer vom Gleichbehandlungsgrundsatz ausgenommen sind.

Weiters wird diesem Schreiben entsprechend Ihrem Antrag ein Kontoauszug über den Zeitraum 1. Februar 2002 bis 4. April 2002 angeschlossen, wobei angemerkt wird, dass gebuchte Gutschriften keine liquide Mittel der Gesellschaft darstellen.“

Im diesbezüglichen Antwortschreiben verwies der Bw. „auf das detaillierte Schreiben vom 17.8.2005 einschließlich Nachweis über das Ausmaß der Gleichbehandlung im Vorlageantrag“

Nach Wiederholung seiner bisherigen Vorbringen führte der Bw. weiters aus, dass die bescheidausstellende Behörde die haftungsgegenständlichen Verbindlichkeiten wie folgt aufgliedere:

Umsatzsteuer	02/2001	1.294,08
Umsatzsteuer	07/2001	131,97
Umsatzsteuer	08/2001	8.272,56
Umsatzsteuer	09/2001	588,36
Umsatzsteuer	10/2001	828,33
Umsatzsteuer	11/2001	3.326,82
Umsatzsteuer	12/2001	17.704,47
Lohnsteuer	2001	681,60
Kest	11/2001	5.933,95
Dienstgeberbeitrag	2001	219,70
Zuschlag zum DB	2001	22,46
SUMME		39.004,30

Grundsätzlich seien alle Gutschriften oder Zahlungen auf die jeweils älteste Schuld anzurechnen. Die Meldung der Abgabenverbindlichkeiten per 15. Februar 2001 (U 12/2001 sowie L/DB/DZ 01/2002) habe folgende Werte angeführt:

Umsatzsteuer	12/2001	27.124,05
Lohnsteuer	01/2002	640,71
DB	01/2002	385,21
DZ	01/2002	37,66
Summe		28.187,63

Da von diesen € 28.187,63 nur mehr € 17.704,47 (an U 12/2001) im Rückstand aufscheinen würden, könne geschlossen werden, dass € 10.483,16 zu Ungunsten des Bw. auf jüngere Abgaben verrechnet worden seien.

Daher beantrage der Bw., die haftungsgegenständlichen Abgaben wie folgt korrigiert auszuweisen:

		laut Finanzamt	verrechnet	haftungsbezogen
U	02/2001	1.294,08	-1.294,08	0,00
U	07/2001	131,97	-131,97	0,00
U	08/2001	8.272,56	-8.272,56	0,00
U	09/2001	588,36	-588,36	0,00
U	10/2001	828,33	-196,19	632,14
U	11/2001	3.326,82		3.326,82
U	12/2001	17.704,47	9.419,58	27.124,05
L	01/2002	0,00	640,71	640,71
DB	01/2002	0,00	385,21	385,21
DZ	01/2002	0,00	37,66	37,66
L	2001	681,60		681,60
Kest		5.933,95		5.933,95
DB	2001	219,70		219,70
DZ	2001	22,46		22,46
Summe		39.004,30	0,00	39.004,30

Somit verändere sich die für die Gleichbehandlung relevante Zeitspanne im Hinblick auf diese Aufstellung auf drei Zeiträume:

Dezember 2001, Jänner 2002, Februar bis April 2002.

1.) Dieser Zeitraum sei nur für den Betrag von € 632,14 relevant. Aufgrund des geringen Betrages sei eine Gleichbehandlungsaufstellung für diesen Zeitraum zu aufwändig, von der Haftung für diesen Betrag müsste jedoch amstwegig jener Prozentsatz abgezogen werden, der im Dezember auf Abgabenverbindlichkeiten gezahlt worden sei (dies sei für das Finanzamt auf dem Abgabenkonto leicht feststellbar, nicht jedoch für den Bw., da kein Einblick mehr in dieses Konto bestehe).

2.) Zeitraum Jänner 2002

Im Jänner 2002 seien insgesamt Zahlungen laut Buchungsjournal von € 154.291,28 getätigten worden. Die gesamten Verbindlichkeiten Ende Jänner 2002 hätten € 809.035,28 betragen, demnach per 1.1.2002 (inkl. im Jänner neuer Verbindlichkeiten) € 963.316,39

Die Zahlungsquote im Jänner 2002 habe somit 16,02% betragen. Daher sei eine Haftung maximal wie folgt möglich:

U	11/2001	3.326,82	15.01.2002
DB	2001	219,70	15.01.2002
DZ	2001	22,46	15.01.2002
Summe		3.568,98	
davon 16,02%		571,75	

Im Jänner 2002 sei jedoch eine Zahlung an das Finanzamt in nicht exakt feststellbarer Höhe geleistet worden. Diese wäre bei einer Haftungsberechnung zu berücksichtigen.

3.) Zeitraum Februar bis April 2002

Für diesen Zeitraum sei die maximale Haftungsquote mit 5,84% und einem Maximalbetrag von € 2.287,77 bereits im Vorlageantrag spezifiziert worden.

Es werde daher beantragt, den angefochtenen Bescheid aufzuheben und keine Haftung für die erwähnten Abgabenschulden gegen den Bw. geltend zu machen, da keine Grundlage für eine solche Geltendmachung bestehe.

Für den Fall, dass das Finanzamt die Zug um Zug Geschäfte in die Bemessungsgrundlage integriere, werde der Antrag gestellt, den über den Betrag von € 2.287,77 (Periode 2-4/2002), € 571,75 abzüglich Zahlungen an das Finanzamt im Jänner 2002 (Periode 01/2002) sowie 632,14 abzüglich Zahlungen an das Finanzamt im Dezember 2001 (Periode 12/2001) hinausgehenden Betrag von der Haftung auszunehmen.

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 eingebbracht werden können.

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

Nachdem das Konkursverfahren mit Beschluss des Gerichtes vom 15. November 2002 mangels Kostendeckung aufgehoben wurde, steht die Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben fest.

Unbestritten ist, dass der Bw. im Zeitraum 28. April 2000 bis 4. April 2002 Geschäftsführer der GmbH war und somit zur Haftung gemäß § 9 BAO herangezogen werden kann.

Der Bw. haftet für Abgabenschulden, die in der Zeit seiner Vertretertätigkeit fällig wurden, nicht jedoch für Abgaben, die nach der Beendigung seiner Geschäftsführertätigkeit (Konkurseröffnung) fällig wurden.

Vor Konkurseröffnung wurden nachstehende Abgaben fällig:

Abgabenart	Zeitraum	Fälligkeitstag	Betrag in €
Umsatzsteuer	02/01	10.04.2001	1.294,08
Umsatzsteuer	07/01	17.09.2001	131,97
Umsatzsteuer	08/01	15.10.2001	8.272,56
Umsatzsteuer	09/01	9.11.2001	588,36
Umsatzsteuer	10/01	07.12.2001	828,33
Umsatzsteuer	11/01	15.01.2002	3.326,82
Umsatzsteuer	12/01	15.02.2002	17.704,47
Lohnsteuer	2001	15.01.2002	681,60
Kapitalertragsteuer	11/2001	1 Woche ab Zufließen	5.933,95
Dienstgeberbeitrag	2001	15.01.2002	219,70
Zuschlag zum DB	2001	15.01.2002	22,46
Summe			39.004,30

Hinsichtlich des Betrages in Höhe von € 123.113,67 kann der Bw. somit nicht zur Haftung herangezogen werden, da die Abgaben erst nach Beendigung der Geschäftsführertätigkeit fällig wurden.

Der Berufung war daher insoweit statzugeben.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist es Sache des Geschäftsführers darzutun, weshalb er nicht Sorge tragen konnte, dass die Gesellschaft die anfallenden Abgaben rechtzeitig entrichtet hat. Es hat nicht die Abgabenbehörde das Ausreichen der Mittel zur Abgabenentrichtung nachzuweisen, sondern der zur Haftung herangezogene Geschäftsführer das Fehlen ausreichender Mittel. Reichen die liquiden 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. Unterbleibt der Nachweis, kann die Behörde von einer schuldhaften Pflichtverletzung ausgehen (vgl. für viele das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 28. Mai 2002, 99/14/0233).

Die Bevorzugung eines einzelnen oder einiger Gläubiger stellt somit eine schuldhafte Pflichtverletzung durch den Vertreter dar, sofern dieses Verhalten eine Verkürzung der Abgaben bewirkt hat.

Entsprechend der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes 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 - 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 (vgl. das bereits zitierte Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 22. September 1999, 96/15/0049).

Dies setzt allerdings voraus, dass der Geschäftsführer im Verfahren die Grundlagen für die behördlichen Feststellungen des zum jeweiligen Fälligkeitszeitpunkt zur Bezahlung der Abgabenschuld zur Verfügung stehenden Anteils an liquiden Mitteln beigebracht hat (vgl. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 19. November 1998, 97/15/0115).

Der unabhängige Finanzsenat hat den Bw. mit Schreiben vom 16. März 2006 unter Hinweis auf die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes aufgefordert, einen entsprechenden Liquiditätsstatus vorzulegen.

Im diesbezüglichen Antwortschreiben hat der Bw. auf die Berechnung im Vorlageantrag verwiesen.

Bei diesem Vorbringen übersieht der Bw., dass er im Rahmen des Verwaltungsverfahrens gerade nicht die ihr zur Zahlung der Abgabenschulden zu den verschiedenen Fälligkeitstagen zur Verfügung gestandenen Mittel dargestellt hat.

Im Vorlageantrag hat der Bw. lediglich Zahlungsquoten hinsichtlich offener Verbindlichkeiten angegeben, aus denen sich allein noch nicht ableiten ließ, welche Mittel dem Bw. zur Entrichtung der Abgabenschulden der GmbH an den jeweiligen Fälligkeitstagen tatsächlich zur Verfügung standen.

Damit kann davon ausgegangen werden, dass der Bw. den zur Haftungsbeschränkung nach der oben zitierten Judikatur notwendigen Nachweis nicht angetreten hat (vgl. die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 16.12.1998, 98/13/0203, vom 30.10.2001, 98/14/0142 und 2001/14/0087, vom 25.4.2002, 99/15/0253, und vom 26.11.2002, 2000/15/0081). Da der unabhängige Finanzsenat dem Bw. im Vorhalt vom 16. März 2006 unter Hinweis auf die Haftungsvoraussetzungen bei anteiliger Mittelverwendung u.a. konkret aufgefordert hat, die zur Begleichung der Verbindlichkeiten vorhandenen **Mittel** (an den jeweiligen Fälligkeitstagen

der in Haftung gezogenen Abgabenschulden) und deren Verwendung darzulegen, ist die Abgabenbehörde der Ermittlungspflicht nachgekommen.

Der Vollständigkeit halber wird festgestellt, dass hinsichtlich der Lohnsteuer und der Kapitalertragsteuer eine Ausnahme vom Gleichbehandlungsgrundsatz besteht.

Die Verpflichtung eines Vertreters nach § 80 BAO hinsichtlich der Lohnsteuer geht über das Gebot der gleichmäßigen Behandlung aller Schulden (bzw. aller Gläubiger) hinaus. Aus der Bestimmung des § 78 Abs. 3 EStG 1988 ergibt sich vielmehr die Verpflichtung, dass die Lohnsteuer - ungeachtet des Grundsatzes der Gleichbehandlung aller andrängenden Gläubiger - zur Gänze zu entrichten ist (VwGH 25.1.2000, 96/15/0080; 30.10.2001, 2001/14/0087).

Hinsichtlich der 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, sodass bei der Kapitalertragsteuer der Gleichbehandlungsgrundsatz nicht zum Tragen kommt. Wenn daher der Geschäftsführer die Kapitalertragsteuer trotz Ausschüttung von Gewinnanteilen 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.

Dem Vorbringen, dass ein Betrag in Höhe von € 10.483,16 nicht auf „die jeweils älteste Schuld“ verrechnet worden sei ist entgegenzuhalten, dass ein Streit über die Richtigkeit der Gebarung auf dem Abgabenkonto ist in dem in § 216 BAO normierten Verfahren zur Erlassung eines Abrechnungsbescheides auszutragen und es ist ein solches auch auf Antrag des Haftungspflichtigen durchzuführen (Hinweis Stoll, BAO-Kommentar, Seite 2353, bzw. VwGH 28.9.2004, 2001/14/0176).

Informativ wird jedoch festgestellt:

Gemäß § 214 Abs. 1 BAO sind in den Fällen einer zusammengefassten Verbuchung der Gebarung Zahlungen und sonstige Gutschriften, soweit im folgenden nicht anderes bestimmt ist, auf die dem Fälligkeitstag nach ältesten **verbuchten** Abgabenschuldigkeiten zu verrechnen; an die Stelle des Fälligkeitstages hat der davon abweichende zuletzt maßgebliche gesetzlich zustehende oder durch Bescheid zuerkannte Zahlungstermin zu treten. Haben mehrere Abgabenschuldigkeiten denselben Fälligkeitstag oder denselben davon abweichenden Zahlungstermin und reicht ein zu verrechnender Betrag zur Tilgung aller gleichzeitig zu entrichtenden Abgabenschuldigkeiten nicht aus, so hat die Verrechnung bei demselben

Zahlungstermin auf die dem Fälligkeitstag nach ältesten verbuchten Abgabenschuldigkeiten und bei demselben Fälligkeitstag auf die früher verbuchten Abgabenschuldigkeiten zu erfolgen. Die Verbuchung von Abgabenschuldigkeiten ist ohne unnötigen Aufschub und in einer von sachlichen Gesichtspunkten bestimmten Reihenfolge vorzunehmen.

Gemäß § 214 Abs. 8 BAO ist eine sich aus einem Abgabenbescheid ergebende sonstige Gutschrift auf die den Gegenstand des Bescheides betreffenden verbuchten Abgabenschuldigkeiten zu verrechnen; ein sodann noch verbleibender Teil der sonstigen Gutschrift ist für den Fall, dass der Abgabenbescheid die Festsetzung von Vorauszahlungen für einen kürzeren Zeitraum als ein Kalenderjahr zum Gegenstand hat, auf gleichartige, dasselbe Kalenderjahr betreffende ältere verbuchte Vorauszahlungsschuldigkeiten zu verrechnen. Wird ein Abgabenbescheid ohne gleichzeitige Neufestsetzung der Abgabe aufgehoben oder wird durch Bescheid ausgesprochen, dass die Voraussetzungen für eine Abgabenfestsetzung nicht vorliegen, so ist eine sich daraus ergebende sonstige Gutschrift in gleicher Weise zu verrechnen.

Die Rückstandsentwicklung betreffend Umsatzsteuer 12/01 stellt sich folgendermaßen dar

Buch. Tag	AA	Zeitr.	ET/FT	Frist	Betrag	Saldo
27.02.02	L	01/02	15.02.02		640,71	
	DB	01/02	15.02.02		385,21	
	DZ	01/02	15.02.02		37,66	
	U	12/01	15.02.02		27.124,05	28.187,63
11.03.02	SZ1	U12/01	18.04.02		542,48	28.730,11
18.03.02	L	02/02	15.03.03		294,49	
	DB	02/02	15.03.03		168,95	
	DZ	02/02	15.03.03		16,52	
	U	01/02			-9.083,01	20.127,06
27.03.03	SZ1	2001	12.11.01		118,68	
	KA	11/01	27.03.02		5.933,95	
	U	01/01			-1.998,79	
	U	02/01	10.04.01	06.05.02	2.393,77	
	U	03/01	15.05.01	06.05.02	5.417,83	
	U	04/01	15.06.01	06.05.02	3.510,39	
	U	05/01	10.07.01	06.05.02	3.748,10	
	U	06/01			-13.776,01	
	U	07/01	17.09.01	06.05.02	131,97	
	U	08/01	15.10.01	06.05.02	8.272,56	

	U	09/01	09.11.01	06.05.02	588,36	
	U	10/01	07.12.01	06.05.02	828,33	
	U	11/01	15.01.02	06.05.02	3.326,85	38.623,02

Der vom Bw. vom Bw. im Schreiben vom 7. April 2006 angeführte Betrag in Höhe von € 10.483,16 resultiert aus den Gutschriften aus der U 01/02 und 01/01 (abzgl. der Lohnabgaben 02/02 in Höhe von € 479,96 sowie dem SZ 2001 in Höhe von € 118,68)

Die Gutschrift aus der U 01/02 war zunächst auf die Lohnabgaben 02/02 zu verrechnen (Verrechnungsweisung), der Rest auf die L, DB, DZ 01/02, die zur Gänze getilgt wurden und auf die Umsatzsteuer 12/01, welche sich somit auf € 19.584,58 reduzierte.

Die Gutschrift aus der Umsatzsteuer 01/01 war auf die dem ältesten verbuchten Abgabenschuldigkeiten, somit zunächst mit dem SZ 2001 in Höhe von € 118,68 zu verrechnen und der verbleibender Rest mit der Umsatzsteuer 12/01 zu verrechnen. Daraus ergibt sich der verbleibende Abgabenrückstand an U 12/01 in Höhe von € 17.704,47.

Bei seiner Argumentation dass der Betrag in Höhe von € 10.483,16 zu seinen Ungunsten auf jüngere Abgabenschuldigkeiten verrechnet worden sei, scheint der Bw. zu übersehen, dass eine Verrechnung von Gutschriften gemäß § 214 BAO nur mit verbuchten Abgabenschuldigkeiten erfolgen kann. Da im Zeitpunkt der Buchung der Gutschrift der 01/02 war die Umsatzsteuer 02-11/01 weder festgesetzt noch verbucht war, konnte keine diesbezügliche Verrechnung erfolgen.

Die Buchung der Gutschrift aus der U 01/01 erfolgte zwar gleichzeitig mit der Verbuchung der U 02-11/01, jedoch kam auch hier § 214 Abs. 1 BAO (Verrechnung mit nach dem Fälligkeitstag nach ältesten Abgabenschuldigkeiten) zur Anwendung. Ein Fall der Bestimmung des § 214 Abs. 8 BAO lag nicht vor, da diese das Vorliegen von Rückständen, die hinsichtlich Abgabenart und Jahr ident sind und deren Zeiträume nicht nach dem Zeitraum des Festsetzungsbescheides über die Gutschrift liegen, zur Voraussetzung hat, erfordert. Dies war im Hinblick darauf, dass die Umsatzsteuergutschrift den Zeitraum 1/01 betraf, schon aus diesem Grunde nicht möglich.

Den Buchungsvorgängen lastet daher keine Rechtswidrigkeit an. Im Übrigen hätte sich auch bei fehlerhafter Verbuchung die Höhe des Haftungsbetrages, sondern nur dessen Zusammensetzung geändert.

Im Hinblick auf die obigen Ausführungen, ist daher ist von einer schuldhafte Pflichtverletzung auszugehen.

Da der VwGH in ständiger Rechtsprechung (z.B. vom 23.1.2003, 2001/16/0291) dargetan hat, dass bei schuldhafter Pflichtverletzung die Vermutung für die Verursachung der Uneinbringlichkeit der Abgaben spricht, war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 8. Mai 2006