



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des D, vertreten durch M, vom 6. Juli 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes S, vertreten durch B, vom 6. Juni 2005 betreffend Haftung gemäß § 9 iVm § 80 BAO nach der am 5. April 2006 in 5, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Über das Vermögen der Gemeinschuldnerin wurde mit 21. Dezember 2004 ein Insolvenzverfahren (Konkurs) eröffnet. Mit Haftungsbescheid vom 6. Juni 2005 wurde der Berufungswerber als ehemaliger Geschäftsführer der E-GmbH gemäß § 9 iVm § 80 der Bundesabgabenordnung (BAO) als Haftungsverpflichteter wegen Nichtentrichtung der Lohnsteuer, des Dienstgeberbeitrages sowie des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum 2002 bis Oktober 2004 wie folgt in Anspruch genommen:

Abgabenart	Zeitraum	Betrag in €	Fälligkeitszeitpunkt
Lohnsteuer	2002	6.986,56	15. 01. 2003
Dienstgeberbeitrag	2002	2.411,50	15. 01. 2003
Zuschlag zum DB	2002	252,22	15. 01. 2003
Lohnsteuer	2003	6.020,84	15. 01. 2004

Dienstgeberbeitrag	2003	1.349,39	15. 01. 2004
Zuschlag zum DB	2003	134,95	15. 01. 2004
Lohnsteuer	1 bis 10/2004	24.438,70	15. 11. 2004
Dienstgeberbeitrag	1 bis 10/2004	7.208,16	15. 11. 2004
Zuschlag zum DB	1 bis 10/2004	688,69	15. 11. 2004
<b>GESAMT</b>		49.491,01	

In der Begründung führte die Abgabenbehörde erster Instanz unter anderem aus, dass durch das Insolvenzverfahren sowie der hohen Abgabenverbindlichkeiten (€ 429.381,60) eine Einbringung bei der Gemeinschuldnerin nicht mehr möglich sei. Nach der Bestimmung des § 9 BAO hafte der Geschäftsführer einer Kapitalgesellschaft für die diese treffenden Abgaben insoweit, als die Abgaben infolge schuldhafter Verletzung der den Vertretern auferlegten Pflichten nicht eingebracht werden könnten. Als (ehemaliger) Geschäftsführer der Kapitalgesellschaft wäre der Berufungswerber verpflichtet gewesen dafür zu sorgen, dass die Abgaben der Gesellschaft aus den Mitteln der Gesellschaft zu entrichten gewesen wären. Aus § 78 Abs. 3 EStG 1988 ergäbe sich, dass jede vorgenommene Zahlung voller vereinbarter Arbeitslöhne, wenn die zur Verfügung stehenden Mittel nicht auch für die darauf entfallenden Lohnabgaben ausreichen, eine schuldhafte Verletzung der abgabenrechtlichen Verpflichtungen des Geschäftsführers mit den Rechtsfolgen des § 9 Abs. 1 BAO darstelle (VwGH 22. 04. 1992, 91/14/0252 ua.). Da der Berufungswerber diesen Verpflichtungen in schuldhafter Weise nicht nachgekommen sei, werde gegen ihn die Haftung gemäß § 9 iVm § 80 BAO geltend gemacht.

Gegen diesen Bescheid wurde berufen und unter anderem ausgeführt, dass hinsichtlich des Sorgfaltsmaßstabes gelte, dass der Geschäftsführer bezüglich der abgabenrechtlichen Verpflichtung keine geringere Sorgfalt anwenden dürfe, als bei der Wahrung sonstiger Obliegenheiten. So seien auch im Falle von Zahlungsschwierigkeiten der Kapitalgesellschaft Abgabenschulden im gleichen Verhältnis zu zahlen wie andere Schulden. Wenn auch der Geschäftsführer nur bei Verschulden hafte, so sei er doch dafür beweispflichtig das ihn ein solches nicht treffe. In diesem Sinne hafte der Geschäftsführer für nicht entrichtete Abgaben auch dann, wenn die Geldmittel zur Entrichtung aller Verbindlichkeiten der Kapitalgesellschaft nicht ausgereicht hätten. Es sei denn er weise nach, dass diese Mittel anteilig für die Begleichung aller Schulden verwendet worden seien. Zu diesem Zwecke werde eine Aufstellung der Zahlungen beigelegt, die auch bereits der Bauarbeiter- und Urlaubsabfindungskasse vorgelegt worden sei. Die Liquiditätsaufstellung stelle die

gleichmäßige Bezahlung der Schulden dar. Da der Verwaltungsgerichtshof betone, dass es grundsätzlich im Rahmen der Ermessensübung und der zu berücksichtigenden Billigkeit entspreche, dass sich die Behörden an die Konkursquote halten würden und nicht den Geschäftsführer in Anspruch nehmen, werde gebeten in diesem Sinne vorzugehen und dem Berufungsbegehren statt zu geben.

Die Berufung wurde durch Erlassung einer Berufungsvorentscheidung abgewiesen. In der Begründung wurde unter anderem ausgeführt, dass die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme des Berufungswerbers als Haftender wegen seiner Stellung als Vertreter sowie durch die Uneinbringlichkeit der Abgabeforderung auf Grund seiner Pflichtverletzung als Vertreter, seines Verschuldens an der Pflichtverletzung und die Ursächlichkeit der Pflichtverletzung für die Uneinbringlichkeit der Abgabeforderungen erfüllt seien.

Über das Vermögen der Gemeinschuldnerin sei mit 21. 12. 2004 das Konkursverfahren eröffnet worden. Die Uneinbringlichkeit der Abgabeforderungen bei der Primärschuldnerin sei dadurch gegeben, dass die Konkursforderungen mangels ausreichenden Vermögens nicht befriedigt werden konnten und der Betrieb in der Zwischenzeit geschlossen worden sei. Eine Entschuldung der Kapitalgesellschaft durch einen Zwangsausgleich erscheine daher nicht möglich. Zu den mit Haftungsbescheid geltend gemachten Abgabenschuldigkeiten für den Zeitraum 2002 bis Oktober 2004 sei auszuführen, dass den Geschäftsführer die Pflicht zur Erfüllung der abgabenrechtlichen Pflichten treffe, insbesondere auch die Pflicht zur Zahlung der Abgabenzahlung. Der Zeitpunkt, für den zu beurteilen sei, ob den Geschäftsführer diese Pflicht treffe, bestimme sich danach, wann die Abgabe nach den abgabenrechtlichen Vorschriften zu entrichten gewesen sei. Bei Selbstbemessungsabgaben sei maßgebend, wann die Abgabe bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung abzuführen gewesen sei (VwGH 18. 12. 1997, 96/15/0269). Werde Lohnsteuer nicht einbehalten und an das Finanzamt abgeführt, so sei nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ungeachtet wirtschaftlicher Schwierigkeiten der Kapitalgesellschaft von einer schuldhaften Pflichtverletzung des Geschäftsführers auszugehen. Es falle nämlich einem Vertreter im Sinne der §§ 80 ff BAO als Verschulden zur Last, wenn er Löhne ausbezahle, aber die darauf entfallende Lohnsteuer nicht an das Finanzamt entrichte (VwGH 19. 02. 2002, 98/14/0189). Im Prüfungszeitraum seien noch ausreichend Mittel (ableitbar auf Grund der erfolgten Lohnzahlungen) zur Entrichtung der Lohnabgaben vorhanden gewesen, sodass die Pflicht zur Zahlung der Abgaben verletzt worden sei.

Gegen diesen Bescheid wurde ein Antrag auf Vorlage der Berufung an den Unabhängigen Finanzsenat gestellt und die Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung beantragt.

Die Abgabenbehörde erster Instanz legte die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat, Außenstelle Salzburg (UFS, Salzburg) vor. Der Berufungswerber wurde unter Zusendung der

Berufungsvorlage und den nachfolgenden Ausführungen der Abgabenbehörde erster Instanz von der Vorlage verständigt.

*"Das Finanzamt S beantragt die Abweisung der Berufung.*

*Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind Voraussetzungen für eine Haftung nach § 9 BAO eine Abgabeforderung gegen den Vertretenen, die Stellung als Vertreter, die Uneinbringlichkeit der Abgabeforderung, eine Pflichtverletzung des Vertreters, dessen Verschulden an der Pflichtverletzung und die Ursächlichkeit der Pflichtverletzung für die Uneinbringlichkeit. Sämtliche Voraussetzungen liegen hier vor.*

*Laut Firmenbuchauszug des LG ist Herr DI seit 28.8.2000 selbstständig vertretungsbefugter Geschäftsführer der Firma EB-GmbH (Bl 2 EB-Akt). Am 20.01.2005 hat bei der Firma E-GmbH eine Lohnsteueraußenprüfung stattgefunden, bei der für den Zeitraum 2002, 2003 und 1-10/2004 Abfuhrdifferenzen gegenüber den in der Buchhaltung und den Lohnkonten ausgewiesenen Beträgen in Höhe von € 35.201,46 sowie Fehlberechnungen in Höhe von € 14.289,55 festgestellt wurden. Laut Herrn DE waren die Löhne und Gehälter bis Ende Oktober 2004 ausbezahlt worden (Bl 4 ff EB-Akt). Die Einbringung dieser Abgabeforderung bei der Firma E-GmbH ist voraussichtlich nicht möglich, weil mit Beschluss des Lg vom 21.12.2004 (2) der Konkurs über das Vermögen der Firma E-GmbH eröffnet und am 5.1.2005 die Schließung des Unternehmens angeordnet worden war (Bl 3 EB-Akt). Die Pflichtverletzung ist darin zu sehen, dass es der Berufungswerber als Vertreter der juristischen Person unterlassen hatte dafür zu sorgen, dass die Abgaben aus den Mitteln, die er verwaltet hat, entrichtet werden (§ 80 BAO). Hinsichtlich der Lohnsteuer ergibt sich aus der Bestimmung des § 78 Abs 3 EStG 1988 die Verpflichtung zur gänzlichen Entrichtung, ungeachtet des Grundsatzes der Gleichbehandlung aller andrängenden Gläubiger (zB VwGH 29.1.2004, 2000/15/0168). Betreffend die übrigen haftungsgegenständlichen Abgaben (Dienstgeberbeiträge samt Zuschläge zum Dienstgeberbeitrag) wäre der Berufungswerber verpflichtet gewesen, die vorhandenen Mittel zur Begleichung aller Verbindlichkeiten anteilig zu verwenden (z.B. VwGH 22.1.2004, 2000/14/0015).*

*Der Zeitpunkt, für den zu beurteilen ist ob der Vertretene die für die Abgabentrichtung erforderlichen Mittel hatte bestimmt sich danach, wann die Abgaben bei Beachtung der abgabenrechtlichen Vorschriften zu entrichten gewesen wären (z.B. VwGH 17.12.2003, 2000/13/0220). Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hat der Vertreter darzutun, aus welchen Gründen ihm die Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten unmöglich war, widrigenfalls angenommen wird, dass die Pflichtverletzung schuldhaft war. Für ein Verschulden an der Pflichtverletzung genügt bereits leichte Fahrlässigkeit. Dem Vertreter fällt es ungeachtet wirtschaftlicher Schwierigkeiten als Verschulden zur Last, wenn er Löhne auszahlt, aber die darauf entfallende Lohnsteuer nicht an das Finanzamt entrichtet (z.B.*

VwGH 19.2.2002, 98/14/0189). Reichen die Mittel zur Begleichung aller Verbindlichkeiten der Gesellschaft nicht aus, so hat der Vertreter nachzuweisen, dass die vorhandenen Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet wurden, andernfalls er für die nicht entrichteten Abgaben (Dienstgeberbeiträge samt Zuschläge zum Dienstgeberbeitrag) der Gesellschaft haftet. Das Erfordernis zur Errechnung einer entsprechenden Quote lastet auf dem Vertreter, nicht auf der Behörde (z.B. VwGH 22. März 2000, 97/13/0080). Eine Bevorzugung eines einzelnen Gläubigers oder einiger Gläubiger stellt eine schuldhaftes Pflichtverletzung durch den Vertreter dar, sofern dieses Verhalten eine Verkürzung der Abgaben bewirkt hat (z.B. VwGH 22.1.2004, 2000/14/0015).

Der Berufungswerber hat seiner Berufung eine Aufstellung der Zahlungen für den Zeitraum Oktober und November 2004 sowie eine OP-Liste per 31.01.2005 beigelegt, die die gleichmäßige Bezahlung der Schulden darstellen sollten. Es wurde jedoch weder für den Zeitraum Jänner 2002 bis September 2004 eine Aufstellung vorgelegt noch geht aus der vorgelegten Aufstellung hervor, welche liquiden Geldmittel dem Berufungswerber zu den jeweiligen Fälligkeitszeitpunkten der haftungsgegenständlichen Abgaben zur Verfügung gestanden sind. Der Berufungswerber hat demnach nicht dargetan, welcher Betrag bei anteilmäßiger Befriedigung der Forderungen an die Abgabenbehörde abzuführen gewesen wäre.

Die Pflichtverletzung ist für die Uneinbringlichkeit kausal, weil es bei pflichtgemäßem Handeln des Geschäftsführers zu keinem Abgabenausfall gekommen wäre. Der Zweck der Haftungsnormen besteht in einer Hereinbringung der Abgabenschuld beim Haftenden für den Fall, dass die Erfüllung derselben beim Erstschuldner entweder bereits vereitelt oder doch wesentlich gefährdet erscheint. Im Rahmen von Zweckmäßigkeitsüberlegungen ist die Einbringlichkeit der in Frage stehenden Abgaben beim Erstschuldner zu prüfen (VwGH 23.1.1989, 87/15/0136). Die Abgabenbehörde übt bei Heranziehung einer Person zur Haftung ihr Ermessen erkennbar im Sinne des Gesetzes, wenn die Abgaben vom Hauptschuldner ohne Gefährdung oder ohne Schwierigkeiten nicht rasch hätten eingebracht werden können (VwGH 16.2.1988, 87/14/0059). Der Behörde unterläuft bei Inanspruchnahme des Haftungspflichtigen auch kein Ermessensfehler, wenn die Einhebung der haftungsgegenständlichen Abgaben beim Erstschuldner gefährdet, wenn nicht unmöglich ist (VwGH 10.2.1989, 86/17/0114)."

Der Referent des UFS, Salzburg lud die Parteien zur mündlichen Berufungsverhandlung, die am 5. April 2006 in den Amtsräumen des Finanzamtes S in 5. stattfand. Die Niederschrift über den Verlauf der mündlichen Berufungsverhandlung wurde vom Referenten diktiert und ein Protokoll angefertigt. Den Parteien wurde auf Verlangen eine Ausfertigung des Protokolls über den Verlauf der mündlichen Berufungsverhandlung ausgefolgt. Nach Vortrag des

Sachverhaltes wurde das Prüfungsorgan des Finanzamtes, welches die Lohnsteuerprüfung vorgenommen hatte und dessen Feststellungen (Abfuhrdifferenzen und Fehlberechnungen) zur Festsetzung der haftungsgegenständlichen Abgaben geführt hatte, vom Referenten des UFS, Salzburg als Zeuge befragt.

Auf die Frage, was unter einer Abfuhrdifferenz zu verstehen ist, führte der Zeuge aus, dass darunter Differenzen verstanden werden, die entstehen, weil der Abgabepflichtige (Selbstbemessung) - Abgaben gegenüber der Abgabenbehörde nicht meldet, diese aber auf den Konten in der Buchhaltung gebucht wurden. Auf weiteres Befragen, welche Ursachen die hohe Differenz des Jahres 2004 (€ 20.023,15 ) gegenüber der Differenz des Jahres 2002 (€ 6.130,35) gehabt hat, gab der Prüfer an, dass am Lohnkonto die entsprechenden Beträge gebucht wurden, aber eine Abfuhr an die Abgabenbehörde nicht erfolgte. Die Fehlberechnungen sind auf die Nachversteuerung der steuerfrei an die Dienstnehmer ausbezahlten Höhenzulage der Jahre 2003 und 2004 zurück zu führen, welche nach Rechtsansicht des Finanzamtes aber steuerpflichtig ausbezahlen gewesen wäre. Abschließend wurde der Zeuge befragt, ob seine Feststellung, dass die Löhne und Gehälter für Oktober 2004 ausbezahlt worden sind, richtig ist, führte er aus, dass auf Grund der ihm vorgelegten Unterlagen, die Gehälter für Oktober 2004 zur Gänze ausbezahlt wurden. Von den Parteien wurden weder Fragen an den Zeugen gestellt noch eine Stellungnahme zu dessen Ausführungen abgegeben.

Der Vertreter des Finanzamtes führte aus, dass - ableitbar aus den erfolgten Lohnzahlungen - im Prüfungszeitraum noch ausreichend Mittel zur Entrichtung der Lohnabgaben vorhanden gewesen sind, sodass die Pflicht zur Zahlung der Abgaben verletzt worden ist. Zur Ermessensübung der Abgabenbehörde erster Instanz für die Inanspruchnahme des Berufungswerbers befragt, verwies der Vertreter des Finanzamtes auf seine Ausführungen im letzten Absatz des Vorlageberichts vom 08. 02. 2006.

Der Berufungswerber bzw. seine Lebensgefährtin führten aus, dass am Beginn der betrieblichen Tätigkeit des Berufungswerbers das Bauunternehmen des Vaters „übernommen“ und vorerst unverändert weiter geführt wurde. Im Prüfungszeitraum wurden insbesondere in den Jahren 2003 und 2004 große Bauvorhaben abgewickelt, bei denen hohe Pönalzahlungen im Falle der Nichterfüllung der mit den Auftraggebern vereinbarten Terminen zu zahlen gewesen wären. Es wurden daher bei Einlangen von Geldbeträgen – meist aus Teilzahlungen der Auftraggeber - vorrangig die Forderungen der Dienstnehmer sowie jene der Lieferanten befriedigt („Loch auf Loch zu Politik“). Es ist zwar der Wille vorhanden gewesen die Abgaben zu bezahlen aber es reichten aufgrund der „bevorzugten Befriedigung der Forderungen der Dienstnehmer“ die restlichen Geldbeträge nicht aus um die Abgaben zur Gänze leisten zu können. Im Jahr 2004 wurden auf Grund der finanziellen Lage insgesamt drei Ansuchen um

Bewilligung von Zahlungserleichterungen an die Abgabenbehörde gerichtet und auch bewilligt, es konnten aber nur zwei ordnungsgemäß erfüllt werden.

Der Vertreter des Finanzamtes hielt auf Grund der Sach- und Rechtslage das Begehren auf Abweisung der Berufung aufrecht.

Der Berufungswerber und seine Lebensgefährtin ersuchten abschließend, der Berufung Folge zu geben.

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

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

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

Entscheidungen, die die Abgabenbehörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben (Ermessensentscheidungen), müssen sich in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen (§ 20 BAO).

Die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der Haftung eines Vertreters – im gegenständlichen Verfahren ein Geschäftsführer einer Kapitalgesellschaft (GesmbH) - sind:

- Abgabeforderung(en) gegen den Vertretenen,
- die Stellung als Vertreter der juristischen Person,
- die objektive Uneinbringlichkeit der Abgabeforderung(en) beim Vertretenen,
- eine Pflichtverletzung des Vertreters der juristischen Person,
- dessen Verschulden an der Pflichtverletzung und
- die Ursächlichkeit der Pflichtverletzung für die Uneinbringlichkeit.

Im gegenständlichen Verfahren **ist unbestritten**, dass

- Abgabeforderung(en) gegen den Vertretenen bestehen, sowie

der Berufungswerber im (haftungs-) gegenständlichen Zeitraum als geschäftsführender Gesellschafter zum Kreis der Vertreter im Sinne des § 80 Abs. 1 BAO zählt und daher für die Abgaben der E-GmbH herangezogen werden kann.

Die Haftung nach § 9 BAO ist eine Ausfallhaftung und setzt die **objektive** Uneinbringlichkeit der betreffenden Abgaben im Zeitpunkt der Inanspruchnahme des Haftenden voraus. Die Uneinbringlichkeit liegt vor, wenn Vollstreckungsmaßnahmen erfolglos waren oder voraussichtlich erfolglos wären (Ritz, Kommentar zur BAO<sup>2</sup>, Tz 5f zu § 9 und die dort angeführte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes). Aus der Konkurseröffnung allein ergibt sich zwar noch nicht zwingend die Uneinbringlichkeit (vgl. VwGH vom 26. Juni 1996, Zl. 95/16/0077), diese ist aber jedenfalls 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, aaO, Tz 6 zu § 9). Wenn sich auch entsprechend den Ausführungen im vorhin zitierten Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes aus der Konkurseröffnung 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 (§§ 66f KO) ein starkes Indiz für die Uneinbringlichkeit der Abgabenforderung in einem hohen Ausmaß dar. Dass das Konkursverfahren noch nicht abgeschlossen ist, steht somit der Erlassung eines Haftungsbescheides nicht entgegen. In einem so gelagerten Fall bedarf es allerdings konkreter Feststellungen der Abgabenbehörde über die Befriedigungsaussichten bei der insolventen juristischen Person, insbesondere über das zur Befriedigung der Konkursforderungen verfügbare Massevermögen (VwGH vom 31. 03. 2004, 2003/13/0153, und vom 26. 05. 2004, 99/14/0218).

Im Zeitpunkt der Geltendmachung der Haftung betrug die Höhe der unbesichert aushaftenden Forderungen der Abgabenbehörde gegenüber der Gemeinschuldnerin € 438.733,81, wie dem vorliegenden Rückstandsausweis der Abgabenbehörde erster Instanz zu entnehmen ist. Nach einer vom zuständigen Organ des Finanzamtes eingeholten Auskunft beim Masseverwalter ist der Abschluss eines Zwangsausgleiches ausgeschlossen. Es wird wahrscheinlich eine Ausschüttung von 5% (Konkursquote) aus dem Massevermögen an die Gläubiger erfolgen. Die Abgabenbehörde wird daher voraussichtlich ca. € 22.000,00 ihrer im Rahmen des Insolvenzverfahrens angemeldeten Forderungen (insgesamt wurden € 469.694,77 angemeldet) erhalten, wenn die Konkursquote tatsächlich 5% betragen sollte. Es ist somit im hohen Maße wahrscheinlich, dass 95% der unberichtigt aushaftenden Abgabenforderungen, das sind ca. € 417.000,00 nicht befriedigt werden. Da der Abgabenbehörde auch keine verwertbare Sicherheiten zur Verfügung stehen und somit 95% ihrer Forderungen - wenn nicht mehr - nicht befriedigt werden, ist nach Ansicht des Referenten des UFS, Salzburg in diesem konkreten Verfahren die Inanspruchnahme des Geschäftsführers als Haftender auch noch vor Beendigung des Insolvenzverfahrens gerechtfertigt. Gerechtfertigt deshalb, weil



durch die Konkurseröffnung und der Auskunft des Masseverwalters über die Höhe der Konkursquote starke Indizien für die Uneinbringlichkeit der Abgabeforderung in einem Ausmaß von 95% gegeben sind. Der Inanspruchnahme des Berufungswerbers als Haftender für die haftungsgegenständlichen Abgabenverbindlichkeiten steht auch nicht die Zahlung aus der Konkursquote entgegen. Die voraussichtliche Zahlung von ca. € 22.000,00 ist auf Grund der Verrechnungsvorschriften des § 214 Abs. 1 BAO mit dem ältesten Rückstand zu verrechnen und **deckt nicht** – auch nicht anteilig – die gegen den Berufungswerber geltend gemachten Haftungsbeträge, wie dem im Akt des UFS, Salzburg aufliegenden Rückstandsausweis (April 2006) des Finanzamtes S zu entnehmen ist.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist es Aufgabe des Vertreters (Geschäftsführers), darzutun, weshalb er den **auferlegten Pflichten** nicht entsprochen hat, insbesondere nicht Sorge tragen konnte, dass die Gesellschaft die angefallenen Abgaben entrichtet hat, widrigenfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung angenommen werden darf. Der Vertreter (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 ausreichen, 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 (siehe für viele das Erkenntnis vom 21. Jänner 2004, 2002/13/0218, mwN). Im gegenständlichen Verfahren wäre eine Haftung des Berufungswerbers für die offenen Abgabenschulden der Primärschuldnerin allenfalls dann nicht zum Tragen gekommen, wenn der Primärschuldnerin überhaupt keine liquiden Mittel zur Tilgung zur Verfügung gestanden wären, die offenen Schulden zu tilgen bzw. bei der Verteilung der zur Verfügung gestanden Mittel alle Gläubiger gleich behandelt worden wären (Gleichbehandlungsgrundsatz).

Der Primärschuldnerin sind Mittel zur Begleichung ihrer Verbindlichkeiten zur Verfügung gestanden, aber es wurden nicht alle Gläubiger gleich behandelt, wie der Berufungswerber und seine Lebensgefährtin in der mündlichen Berufungsverhandlung ausgeführt haben. Von einer Gleichbehandlung der Abgabenschulden mit anderen Verbindlichkeiten kann bei Begleichung sämtlicher Forderungen der Dienstnehmer sowie andrängender Gläubiger (hauptsächlich Lieferanten, "Loch auf Loch zu Politik") keine Rede sein (siehe VwGH vom 28. Mai 1993, 93/17/0049 unter Hinweis auf das Erkenntnis vom 16. Oktober 1992, 91/17/0124). In diesem Fall haftet dann der Vertreter (Geschäftsführer) wegen Verletzung des Gleichbehandlungsgrundsatzes für die von der Haftung betroffenen Abgabenschulden zur Gänze (siehe VwGH vom 29. Jänner 1993, 92/17/0042).

Im Verfahren vor den Abgabenbehörden ist der Berufungswerber seiner Verpflichtung nicht nachgekommen darzulegen, dass im Haftungszeitraum keine Mittel zur Bezahlung der

Verbindlichkeiten der Kapitalgesellschaft vorhanden waren und auch keine Ungleichbehandlung der Gläubiger in der Befriedigung ihrer Forderungen stattgefunden hat (vgl. VwGH vom 13. April 2005, 2001/13/0190). Nach seinen Ausführungen in der mündlichen Berufungsverhandlung wurden die vorhandenen Mittel vorrangig dazu verwendet andere Forderungen (Lohn- bzw. Gläubigerforderungen) zu befriedigen. Die vorgelegte "OP-Liste", die die gleichmäßige Bezahlung der Schulden darstellen soll, ist jedenfalls keine Grundlage dafür dass eine gleichmäßige Begleichung aller Schuldner erfolgte, wie die Abgabenbehörde erster Instanz in ihrer Anlage zum Vorlageantrag bereits ausgeführt hat. Damit hat der Berufungswerber aber keine nachvollziehbare Darstellung einer schlechthin und permanent gegebenen Zahlungsunfähigkeit der E-GmbH im haftungsgegenständlichen Zeitraum beigebracht, sodass die Abgabenbehörden auch nicht verhalten waren, allenfalls weitere Präzisierungen und Beweise vom Berufungswerber abzufordern, da auf eine Ungleichbehandlung der Gläubiger geschlossen werden konnte, die durch die Aussage des Berufungswerbers in der mündlichen Berufungsverhandlung ihre Bestätigung fand. Mit seinen Vorbringen im Rahmen der mündlichen Berufungsverhandlung gesteht der Berufungswerber selbst ein, dass einerseits der Primärschuldnerin im haftungsgegenständlichen Zeitraum (2002 bis November 2004) liquide Mittel zur Verfügung gestanden sind und andererseits bei der Verfügung über diese die offenen Abgabenforderungen benachteiligt wurden auch wenn zwei mit der Abgabenbehörde vereinbarte Ratenzahlungen ordnungsgemäß erfüllt wurden. Eine weitere Voraussetzung zur Erfüllung des Tatbestandes des § 9 BAO ist eine **schuldhafte Pflichtverletzung** durch den Vertreter. Zu den Pflichten des Vertreters einer Kapitalgesellschaft (Geschäftsführer) gehört es, für die Entrichtung der Abgaben Sorge zu tragen (vgl. § 80 Abs. 1 BAO). Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. etwa das Erkenntnis vom 23. April 1998, Zl. 95/15/0145) ist es Aufgabe des Geschäftsführers, darzutun, weshalb er den auferlegten Pflichten nicht entsprochen hat, insbesondere nicht Sorge tragen konnte, dass die Gesellschaft die angefallenen Abgaben entrichtet hat, widrigenfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung angenommen werden darf. Hat der Vertreter (Geschäftsführer) schuldhaft seine Pflicht für die Abgabentrichtung aus den Mitteln der Gesellschaft zu sorgen verletzt, so darf die Abgabenbehörde auch davon ausgehen, dass die Pflichtverletzung **ursächlich** für die **Uneinbringlichkeit** war (siehe für viele das Erkenntnis vom 17. Dezember 2003, 99/13/0032, mwN). Nicht die Abgabenbehörde hat das Ausreichen der Mittel zur Abgabentrichtung nachzuweisen, sondern der zur Haftung herangezogene Vertreter das Fehlen ausreichender Mittel. Reichen die Mittel zur Begleichung aller Verbindlichkeiten der Gesellschaft nicht aus, so hat der Vertreter nachzuweisen, dass die vorhandenen Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet wurden, andernfalls haftet der

Geschäftsführer für die nicht entrichteten Abgaben der Gesellschaft. Eine Bevorzugung eines einzelnen Gläubigers oder einiger Gläubiger stellt somit eine schuldhafte Pflichtverletzung durch den Vertreter (Geschäftsführer) dar, sofern dieses Verhalten eine Verkürzung der Abgaben bewirkt hat. Bei der Verletzung von abgabenrechtlichen Zahlungspflichten bedarf es - anders als bei der Verletzung sonstiger abgabenrechtlicher Pflichten - **keiner näheren Begründung der Kausalität** der Pflichtverletzung für die eingetretene Uneinbringlichkeit der Abgaben (vgl. VwGH vom 26. Januar 1999, 98/14/0114). Im Falle des Vorliegens einer schuldhaften Pflichtverletzung spricht eine Vermutung für die Verursachung der Uneinbringlichkeit der Abgaben durch die Pflichtverletzung und den Rechtswidrigkeitszusammenhang (VwGH vom 17. Oktober 2001, 2001/13/0127).

Im gegenständlichen Verfahren wurde die Annahme der Abgabenbehörde erster Instanz, dass die an die Gesellschaft gerichteten Forderungen nicht anteilmäßig beglichen wurden, sondern eine ungleichmäßige Befriedung der Forderungen erfolgte, durch die Angaben des Berufungswerbers in der mündlichen Berufungsverhandlung bestätigt. Es wurden primär die Lohnforderungen der Arbeitnehmer sowie die Forderungen der andrängenden Gläubiger (meistens Lieferanten) vorrangig befriedigt. Der Referent des UFS, Salzburg ist daher zur Ansicht gelangt, dass der Berufungswerber durch die Missachtung des Grundsatzes alle Gläubiger gleich zu behandeln (Gleichbehandlungsgrundsatz) und der dadurch bedingten Benachteiligung des Abgabengläubigers seiner Abgabenzahlungspflicht **schuldhaft** nicht nachgekommen ist. Diese schuldhafte Pflichtverletzung war auch **ursächlich** für die Uneinbringlichkeit der Abgaben, sodass der Berufungswerber daher zu Recht für diese Abgabenschulden der Gesellschaft zur Haftung heranzuziehen ist (vgl. Erkenntnis des VwGH vom 28. Januar 2002, 2001/17/0159).

Die Geltendmachung einer Haftung ist in das **Ermessen** der Abgabenbehörde gestellt (VwGH vom 23. Jänner 1997, 95/15/0173 unter Hinweis auf das Erkenntnis vom 20. September 1996, 94/17/0122). Dieses Ermessen umfasst auch das Ausmaß der Heranziehung zur Haftung innerhalb des vom Gesetz vorgegebenen Rahmens. Der angefochtene Bescheid bzw. die Berufungsvorentscheidung enthalten zum Teil nur eine "standardisierte" Begründung für die Ermessensübung auf die im Rahmen der mündlichen Berufungsverhandlung vom Vertreter des Finanzamtes verwiesen wurde.

Nach Ansicht des Referenten des UFS, Salzburg wäre aber im gegenständlichen Verfahren eine nähere Begründung der Ermessensentscheidung betreffend der Inanspruchnahme des Berufungswerbers erforderlich gewesen. Der Berufungswerber wurde im gegenständlichen Verfahren sowie in einem weiteren Verfahren **ausschließlich** für selbst zu berechnende Abgaben (Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag), zur Haftung herangezogen. Diese Nachforderungen sind auf Grund von Festsetzungen nach

durchgeführten Lohnsteuerprüfungen entstanden. Die Feststellungen des Prüfers beruhen in diesem Verfahren im Wesentlichen auf Abfuhrdifferenzen in Höhe von € 26.114,24 das sind 52,77% des Gesamtbetrages der geltend gemachten Haftungsbeträge, die auf die Nichtabfuhr von selbst zu berechnenden Abgaben, die anlässlich der Auszahlungen von Arbeitslöhnen an Arbeitnehmern von diesen einbehaltenen wurden, zurück zu führen ist. Die einbehaltenen Abgaben wurden in der Buchhaltung richtig erfasst aber weder abgeführt noch der Abgabenbehörde gemeldet. Dieser im Verfahren festgestellten Tatsache der Nichtabfuhr der einbehaltenen Lohnsteuer (Selbstbemessungsabgabe), kommt nach Ansicht des Referenten des UFS, Salzburg für die Haftungsinanspruchnahme des Berufungswerbers besondere Bedeutung zu.

Die Ermessenentscheidung den Berufungswerber für Abgabenverbindlichkeiten der von ihm vertretenen Kapitalgesellschaft haftbar zu machen liegt im Ermessen (§ 20 BAO) der Abgabenbehörde, die diese unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit zu treffen hat. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (siehe das Erkenntnis vom 17. 05. 2004, 2003/17/0132) ist dem Gesetzesbegriff "Billigkeit" die Bedeutung von "Angemessenheit in Bezug auf berechnigte Interessen der Parteien" und dem Begriff "Zweckmäßigkeit" die Bedeutung von "öffentliches Interesse, insbesondere an der Einbringung der Abgaben" beizumessen. Verbindet man Sohin, wie dies der herrschenden Auffassung zufolge geboten ist, mit dem Begriff "Zweckmäßigkeit" die öffentlichen Interessen, die mit der Vollziehung der Abgabengesetze zu vollziehen sind, so ist im konkreten Ermessenfall der Zweck der zur Anwendung kommenden Abgabenvorschriften zu ermitteln (Stoll, BAO- Kommentar, 209). Nach § 78 EStG 1988 hat der Arbeitgeber die Lohnsteuer des Arbeitnehmers bei jeder Lohnzahlung einzubehalten und in der Folge an das Finanzamt abzuführen. Die Lohnsteuer ist eine selbst zu berechnende Abgabe, die von einem anderen (dem Arbeitgeber) zu berechnen, einzubehalten und an die Abgabenbehörde abzuführen ist. Der Berufungswerber hat zwar die Höhe der von den Arbeitnehmern einbehaltenen Lohnsteuer – unter gedanklicher Ausklammerung der Nachforderung, die auf die Nachversteuerung der Höhenzulage entfällt - richtig berechnet und auch einbehalten aber nicht an die Abgabenbehörde abgeführt, wodurch das "öffentliche Interesse" an der Vollziehung der zur Anwendung kommenden Abgabenvorschriften aber insbesondere das öffentliche Interesse an einem gesicherten, zeitnahen und einbringlichen Abgabenaufkommen nicht beachtet wurde. Das öffentliche Anliegen, insbesondere an der Einbringung der Selbstbemessungsabgaben, die anlässlich der Zahlung der Arbeitslöhne ohnehin von den Arbeitnehmern einbehalten aber nicht abgeführt wurden, rechtfertigt nach Ansicht des Referenten des UFS, Salzburg die Ermessenentscheidung, den Berufungswerber für die im Zuge der Prüfung festgestellten Abgabennachforderungen (Lohnsteuer,

Dienstgeberbeitrag, Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag) in Höhe von € 49.491,01 und somit **zur Gänze** haftbar zu machen.

Zusammenfassend ist daher fest zu stellen, dass auf Grund des Vorliegens der Voraussetzungen des § 9 Abs. 1 BAO die Inanspruchnahme des Berufungswerber für die im Bescheid des Finanzamtes S vom 6. Juni 2005 angeführten Abgaben in Höhe von € 49.491,01 zu Recht erfolgt ist.

Der Berufung war daher abzuweisen.

Salzburg, am 3. Mai 2006