



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Rechtsanwälttepartnerschaft, vom 2. September 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg vom 12. Mai 2010 betreffend Haftung gemäß § 9 iVm [§ 80 BAO](#) im Beisein der Schriftführerin nach der am 28. April 2011 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben und die Haftung auf nachstehende Abgaben im Gesamtbetrag von € 37.326,08 herabgesetzt:

Lohnsteuer 2002	2.817,29
Dienstgeberbeitrag 2002	19,71
Dienstgeberbeitrag 2003	5.704,28
Lohnsteuer 06/2004	3.326,52
Dienstgeberbeitrag 06/2004	2.686,66
Lohnsteuer 07/2004	3.847,33
Dienstgeberbeitrag 07/2004	1.548,29
Lohnsteuer 08/2004	7.158,12
Dienstgeberbeitrag 08/2004	1.945,39
Lohnsteuer 09/2004	3.695,58
Dienstgeberbeitrag 09/2004	1.430,01
Lohnsteuer 10/2004	1.648,39
Dienstgeberbeitrag 10/2004	1.498,51

Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Über das Vermögen des Vereins C. (vormals M.) wurde mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom 3. Dezember 2001 das Ausgleichsverfahren eröffnet, das nach Annahme der Zahlungsquote von 100 %, zahlbar in 50 Monatsraten, am 29. April 2002 aufgehoben wurde.

Mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom 15. Mai 2009 wurde der über das Vermögen des Vereins C. am 26. November 2004 eröffnete Konkurs nach Verteilung einer Quote von 5,175 % aufgehoben.

Mit Schreiben vom 19. Mai 2009 ersuchte das Finanzamt den Berufungswerber (Bw.) als (ehemaligem) Obmann des Vereins um Bekanntgabe, ob er ohne sein Verschulden daran gehindert gewesen wäre, für die Entrichtung der beim Verein aushaftenden Abgaben Sorge zu tragen, sowie ob andere anfallende Zahlungen geleistet worden wären.

In Beantwortung dieses Vorhaltes gab der Bw. mit Schreiben vom 17. August 2009 bekannt, dass es richtig wäre, dass er Vereinsobmann des Vereins C. wäre. Aus dem ersten Bericht des Masseverwalters im Konkursverfahren ergebe sich, dass der Vereinszweck primär die Zurverfügungstellung von Pflegepersonal an Seniorenheimbetreiber gewesen wäre. Der Verein hätte der M-GmbH auf Grund einer Vereinbarung vom 12. Oktober 1998 das zum Betrieb des Seniorenheims erforderliche Personal zur Verfügung gestellt.

Im Dezember 2001 wäre über das Vermögen des Vereins das Ausgleichsverfahren eröffnet worden. Der damals angebotene Ausgleich hätte eine 100 %ige Quote, zahlbar in 50 Monatsraten, vorgesehen, der am 31. Jänner 2002 angenommen worden wäre. Das Verfahren wäre schließlich am 29. April 2002 aufgehoben worden.

Ursache des Vermögensverfalls und der erwähnten Konkursöffnung im Jahre 2004 wäre gewesen, dass die vom Verein mit der GmbH abgeschlossene Vereinbarung bzw. das vereinbarte Entgelt für die Zurverfügungstellung des Personals vom Nettogesamtumsatz der GmbH abgehangen wäre. Im Seniorenheim wäre es vor allem in der letzten Zeit 2003 und 2004 zu Minderauslastungen gekommen, was dazu geführt hätte, dass der Umsatz der GmbH und sohin auch das Entgelt für den Verein deutlich gesunken wäre. Andererseits hätten die Personalkosten des Vereins laut den für den Masseverwalter nachvollziehbaren Angaben der Gemeinschuldnerin im Verhältnis zu den verminderten Einnahmen nicht in gleichem Umfang reduziert werden können, weil eine für die Betreuung des Seniorenheims erforderliche Mindestanzahl an Pflegepersonal auf Grund der behördlichen Vorschriften nicht hätte unterschritten werden dürfen. Hinzu wäre auf Grund der 100 %igen Ausgleichsquote eine relativ hohe monatliche Zahlungsverpflichtung gekommen. Schlussendlich hätten die von der GmbH

vereinnahmten Entgelte auf Grund der hohen Personalkosten und der hohen Quoten- zahlungsverpflichtungen nicht mehr ausgereicht, um den laufenden Zahlungsverpflichtungen nachkommen zu können, was letztlich zum Insolvenzverfahren geführt hätte.

Das Unternehmen wäre mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom 30. Dezember 2004 geschlossen worden.

Im vorliegenden Fall ergebe sich im Hinblick auf die vom Vereinsobmann nachzuweisende Gleichbehandlung der Gläubiger aus dem beiliegenden Verteilungsentwurf des Masseverwal- ters vom 7. Mai 2009, dass unter den Konkursgläubigern nicht nur das Finanzamt mit einem Betrag von mehr als € 80.000,00 zu finden wäre, sondern auch die Wiener Gebietskranken- kasse mit einer Forderung von mehr als € 400.000,00 sowie der Insolvenzschutzverband für ArbeitnehmerInnen für diverse MitarbeiterInnen des Vereins. Schon alleine aus dieser vorge- legten Liste der angemeldeten Gläubiger und der nur anteilig mit 5,198 % befriedigten Kon- kursgläubiger ergebe sich, dass es zu keiner Bevorzugung einzelner Gläubiger gekommen wäre. Nicht einmal das Personal hätte mehr bezahlt werden können.

Da die Tätigkeit des Vereins nur in der Zurverfügungstellung von Pflegepersonal bestanden hätte, hätte es schlussendlich auch keine Lieferanten gegeben, die allenfalls bevorzugt be- handelt hätten werden können. Da aus dem Verteilungsentwurf erkennbar wäre, dass auch das Personal Forderungen angemeldet hätte, wären nicht einmal die Dienstnehmer bevorzugt behandelt worden.

Mit weiterem Schreiben vom 15. September 2009 legte der Bw. ein Vermögensverzeichnis und die Buchhaltungsunterlagen für die Jahre 2002 bis 2004 vor, aus denen sich ergebe, dass keine Bevorzugung einzelner Gläubiger erfolgt wäre.

Daraufhin ersuchte das Finanzamt den Bw. mit Schreiben vom 5. Oktober 2009 um Bekannt- gabe, was ab dem Jahr 2002 tatsächlich noch an die Dienstnehmer ausbezahlt und wieviel an Lohnsteuer abgeführt worden wäre. Hinsichtlich der nicht vom Gleichbehandlungsgrundsatz ausgenommenen Dienstgeberbeiträge werde um Abgabe einer ziffernmäßigen Berechnung ersucht, wieviel prozentuell von Anfang 2002 bis zur Konkurseröffnung an die anderen Gläu- biger gezahlt worden wäre und wieviel an die Finanz.

In Beantwortung dieses Vorhaltes teilte der Bw. mit Schreiben vom 19. Jänner 2010 mit, dass es im konkreten Fall darum gehe, dass entsprechend dem Gleichbehandlungsgrundsatz nur anteilig Zahlungen an die Gläubiger zu leisten wären. Eine Pflichtverletzung wäre dann gege- ben, wenn der Verein die Zahlungsverpflichtung gegenüber der Gebietskrankenkasse zur Gänze erfüllt, offene Abgabenschulden allerdings nicht beglichen hätte.

Wenn sich nun aus den Kassa- und Bankberichten für 2002 und 2004 Zahlungen ergeben würden, so handle es sich dabei nicht um Zahlungen an Gläubiger, die zu Unrecht bevorteilt worden wären, sondern um Zahlungen, die auch notwendig gewesen wären, um den Betrieb aufrecht zu erhalten. Solche Zahlungen wären jedoch keine Zahlungen an Gläubiger, die einer Beurteilung nach dem Gleichbehandlungsgrundsatz unterliegen würden, sondern notwendige Zahlungen im Sinne der Aufrechterhaltung des Betriebes bei Zug-um-Zug erbrachter Leistung. So finde sich beispielsweise im Kassabericht 2002 bereits in der zweiten Zeile ein Zahlungsausgang an eine Poolschwester. In der Folge gebe es diverse weitere Zahlungen auf das Konto der Poolschwestern. Vergleiche man die diesbezüglichen Ausgänge, stelle man fest, dass unmittelbar davor entsprechende Eingänge über die M-GmbH in exakt der Höhe erfolgt wären, wie sie dann an die Schwestern ausbezahlt worden wären. Der Verein C. wäre in wirtschaftlicher Abhängigkeit zur GmbH gestanden, die das zur Verfügung gestellte Personal entgolten hätte. Nun hätte die GmbH Zahlungen geleistet, um das Personal bezahlen zu können, weil sonst die Schwestern die Pflegeleistungen nicht mehr erbracht hätten, weshalb der ganze Betrieb „zusammengebrochen“ wäre.

Die diesbezüglichen Zahlungen durch die GmbH wären auch nicht steuerbar gewesen, weil diesbezüglich eine ständige Verbindlichkeit gegenüber dieser Firma durch den Verein (Ende 2002 in Höhe von € 274.281,00, Ende 2003 in einem Ausmaß von € 440.920,00 und Ende 2004 bereits in Höhe von € 657.602,00) bestanden hätte. Für den Verein und den Bw. als deren Obmann wäre es sohin nicht möglich gewesen, mehr Geld von der GmbH zu lukrieren, weil diesbezüglich keine Forderungen, sondern nur hohe Verbindlichkeiten bestanden hätten. Der Verein wäre angewiesen gewesen, dass die GmbH Zahlungen leiste, die exakt dazu verwendet worden wären, die Poolschwestern auszuzahlen. Unter diesem Gesichtspunkt wären daher ein Großteil der sowohl im Kassa- als auch im Bankbericht für 2002 bis 2004 ersichtlichen Zahlungen keine Zahlungen, die zur Befriedigung einzelner Gläubiger gedient hätten, sondern Zahlungen zur Aufrechterhaltung des laufenden Betriebes, die nicht als Zahlungen an Gläubiger zu werten wären. Es handle sich ja bei den Zahlungen an die Poolschwestern weder um Alt- noch um Neugläubiger, sondern Zahlungen an die Poolschwestern, die ansonsten ihre Leistungen gegenüber dem Verein und dieser wiederum gegenüber der GmbH nicht erbracht hätten.

Wenn dann in der Folge Zahlungen aufscheinen würden, die an den Bw. geleistet worden wären, oder aber Rechnungen an andere Firmen, so handle es sich um kleinere Beträge, die die Privatentnahmen des Bw. darstellen würden. Schlussendlich hätten ja auch Bedürfnisse des täglichen Lebens befriedigt werden müssen und stehe dem Vereinsobmann ja auch zu,

dass er zur Befriedigung seiner Lebensbedürfnisse Gelder zumindest im Ausmaß des Existenzminimums entnehme.

Wenn dann in der Folge im Jahr 2002 auch noch Zahlungen aufscheinen würden, die die Bezeichnung „Überweisung Quote“ beinhalten würden, so handle es sich bei diesen Zahlungen um Quotenzahlungen in Erfüllung des ursprünglichen Ausgleiches. Auch dabei handle es sich nicht um Zahlungen an Gläubiger, die somit nicht anfechtbar bzw. anrechenbar wären.

Auf dieser Basis werde festgestellt, dass keine Zahlungen an andere Gläubiger geleistet worden wären, dies von Anfang 2002 bis zur Konkursöffnung, sodass auch prozentuell keine Verkürzung der Finanz hinsichtlich nichtbezahlter Dienstgeberbeiträge entstanden wäre.

Gleiches gelte für die Zahlungen an Ärzte, die ansonsten keine Behandlungsleistungen mehr erbracht hätten. Andernfalls wäre der Betrieb nicht mehr aufrecht zu erhalten gewesen. In diesem Zusammenhang könne ja nicht damit argumentiert werden, dass man diese Honorarnoten nicht mehr bezahlen hätte dürfen, weil dadurch eine vorrangige Befriedigung einzelner Gläubiger eingetreten wäre. Hätten die Ärzte die Leistungen nicht mehr erbracht, wären die pflegebedürftigen Patienten unversorgt geblieben und hätte dies dazu geführt, dass diese Kranken bzw. Erkrankungen nicht mehr behandelt hätten werden können oder gar der Tod der einzelnen Pflegebedürftigen eingetreten wäre. Eine solche Vorgehensweise hätte wiederum ein strafgesetzwidriges Verhalten bedeutet, weil die untergebrachten Personen, die auch nicht alle „ausgelagert“ hätten werden können, sei es in Krankenhäuser oder andere Pflegeheime, ja Anspruch auf Pflegeleistungen gehabt hätten. Die Bezahlung der Poolschwestern und der Ärzte wären notwendige Zahlungen gewesen, um den Betrieb aufrecht zu erhalten, und damit keine unzulässige bzw. anfechtbare Befriedigung einzelner Gläubiger.

Eliminiere man all die genannten Zahlungen, ergebe sich eben, dass auch das Finanzamt nicht verkürzt worden wäre. Eine ziffernmäßige Berechnung, wieviel an die Finanz und wieviel an andere Gläubiger bezahlt worden wäre, wäre daher entbehrlich, weil man zu dem Ergebnis komme, dass 0 % an andere Gläubiger bezahlt worden wäre.

Was die Frage der Zahlung an Lohnsteuer und die ausbezahlten Löhne betreffe, so wären diesbezüglich die erwähnten Zahlungen geleistet und die Lohnsteuer abgeführt worden. Auf Basis der erfolgten Zahlungen an die Poolschwestern wäre aber auch zeitgerecht jeweils die Lohnsteuer entrichtet worden. Analysiere man chronologisch die Bank- und Kassaberichte für die entsprechenden Jahre, würden sich die korrekten Zahlungen der Lohnsteuer auf die tatsächlich ausbezahlten Löhne finden. Die tatsächlich abgeführte Lohnsteuer, wie sie aus den

Bank- und Kassaberichten ersichtlich wäre, entspreche daher exakt der geschuldeten Lohnsteuer, die auf Basis der ausbezahlten Löhne angefallen wäre.

Aus all den genannten Ausführungen ergebe sich, dass eine persönliche Haftung des Bw. für Abgaben des Vereins nicht bestehe, da der Obmann nur bei schuldhafter abgabenrechtlicher Pflichtverletzung hafte und eine solche im vorliegenden Fall nicht gegeben wäre.

Mit Schreiben vom 27. Jänner 2010 führte das Finanzamt an, dass auch Zug-um-Zug-Leistungen vom Gleichbehandlungsgrundsatz umfasst wären, da eine Privilegierung von Gläubigern auch in der Bezahlung laufender Betriebsausgaben bestehe, auch wenn dies für die Aufrechterhaltung des Geschäftsbetriebes notwendig wäre. Im Sinne der im Haftungsverfahren für den Vereinsobmann bestehenden qualifizierten Behauptungs- und Nachweispflicht werde der Bw. daher nochmals aufgefordert, die Berechnung vorzulegen. Da aus den übermittelten Kassa- und Bankberichten die Gesamtheit der ausbezahlten Löhne und der dafür abgeführten Lohnsteuer nicht nachvollzogen werden könne, werde der Bw. im Sinne der erhöhten Mitwirkungspflicht ersucht, auch diesbezüglich eine entsprechende Aufgliederung vorzunehmen.

In Beantwortung dieses Vorhaltes legte der Bw. mit Schreiben vom 29. März 2010 die Verrechnungskonten „Personal“, „Dienstgeberbeiträge“ und „Lohnsteuer“ vor. Aus dem weiteren Verrechnungskonto „Finanzamt“ gehe hervor, dass im Jahr 2002 noch ein Saldo von rund € 71.000,00 (inklusive der alten Quoten, die in der Folge vom Gemeinschuldner bezahlt worden wären) vorhanden gewesen wäre. Der Saldo hätte sich Ende 2003 auf € 51.000,00 und Ende 2004 auf € 55.000,00 verändert. Daraus lasse sich schließen, dass laufend alle Abgaben bezahlt worden wären, jedoch lediglich zeitlich verzögert um zwei Monate.

Was den Vorhalt betreffe, dass auch die Zug-um-Zug-Geschäfte vom Gleichbehandlungsgrundsatz umfasst wären, so wäre diese Rechtsansicht der belangten Behörde verfassungswidrig, jedenfalls aber nicht konform mit dem Gemeinschaftsrecht.

Mit Bescheid vom 12. Mai 2010 wurde der Bw. gemäß [§ 9 Abs. 1 BAO](#) i.V.m. [§ 80 BAO](#) als Geschäftsführer des Vereins C. für Abgaben in der Höhe von € 69.010,60, nämlich

<i>Abgabe</i>	<i>Betrag</i>	<i>Fälligkeit</i>
Lohnsteuer 2002	2.817,29	15. 01. 2003
Dienstgeberbeitrag 2002	19,71	15. 01. 2003
Dienstgeberbeitrag 2003	5.704,28	15. 01. 2004
Lohnsteuer 06/2004	6.653,03	15. 07. 2004
Dienstgeberbeitrag 06/2004	5.373,32	15. 07. 2004
Lohnsteuer 07/2004	7.694,65	16. 08. 2004
Dienstgeberbeitrag 07/2004	3.096,57	16. 08. 2004

Lohnsteuer 08/2004	14.316,23	15. 09. 2004
Dienstgeberbeitrag 08/2004	3.890,77	15. 09. 2004
Lohnsteuer 09/2004	7.391,15	15. 10. 2004
Dienstgeberbeitrag 09/2004	2.860,02	15. 10. 2004
Lohnsteuer 10/2004	3.296,77	15. 11. 2004
Dienstgeberbeitrag 10/2004	2.997,02	15. 11. 2004
Säumniszuschlag 1 2004	1.979,49	div.
Säumniszuschlag 2 2004	690,10	div.
Säumniszuschlag 3 2004	230,20	div.

zur Haftung herangezogen, da diese durch die schuldhaftige Verletzung der ihm als Vertreter der Gesellschaft auferlegten Pflichten nicht hätten eingebracht werden können.

Begründend wurde vorgebracht, dass der Bw. im Zeitraum November 2001 bis November 2006 Obmann des Vereins gewesen wäre. Hinsichtlich der vom Gleichbehandlungsgrundsatz umfassten Dienstgeberbeiträge hätte der Bw. trotz zweimaliger Aufforderung den ihm obliegenden Nachweis, welcher Betrag bei Gleichbehandlung sämtlicher Gläubiger an die Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre, nicht erbracht. Nach der ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 19.2.2002, [98/14/0189](#)) könne die Privilegierung von Gläubigern auch in der Bezahlung laufender Betriebsaufwendungen bestehen, auch wenn dies für die Aufrechterhaltung des Geschäftsbetriebes notwendig wäre. Jedenfalls könne in diesem Fall von einer anteiligen Begleichung aller Verbindlichkeiten keine Rede sein (VwGH 25.1.1999, [97/17/0144](#)).

Auch in Bezug auf die vom Gleichbehandlungsgrundsatz ausgenommene Lohnsteuer hätte der Bw. trotz ausdrücklicher Aufforderung nicht dargelegt, dass die laufenden Gehälter bis zur Konkurseröffnung nicht bzw. nicht zur Gänze ausbezahlt worden wären. Aus § 78 Abs. 3 EStG ergebe sich jedoch, dass der Arbeitgeber – wenn die Mittel nicht zur Zahlung des vollen vereinbarten Bruttoarbeitslohnes ausreichen würden – die Lohnsteuer von dem tatsächlich zur Auszahlung gelangenden Betrag zu berechnen und einzubehalten hätte. Da laut den vorgelegten Unterlagen Löhne bis zur Konkurseröffnung ausbezahlt worden wären und eine entsprechende Kürzung um die geschuldete Lohnsteuer offensichtlich nicht erfolgt wäre (wäre vom Bw. nicht einmal behauptet worden), wäre nach ständiger Rechtsprechung ungeachtet der wirtschaftlichen Schwierigkeiten des Vereines von einer schuldhaften Pflichtverletzung des Bw. auszugehen (VwGH 22.2.2001, [2000/15/0227](#)).

Bei der Berechnung des Haftungsbetrages wäre die Verteilungsquote von 5,175 % im Konkurs des Vereins C. bereits berücksichtigt worden.

In der dagegen am 2. September 2010 rechtzeitig eingebrachten Berufung wandte der Bw. ein, dass im Vorhalteverfahren lediglich von einem aushaftenden Betrag von € 31.358,85 die Rede gewesen wäre, während im nunmehr angefochtenen Haftungsbescheid plötzlich ein

Betrag von € 69.010,60 aufscheine, ohne dass er im erstinstanzlichen Verfahren die Möglichkeit gehabt hätte, zu den diesbezüglich geänderten Beträgen Stellung zu nehmen. Das Verfahren wäre daher mangelhaft gewesen.

Richtig führe die Finanzbehörde aus, dass für die Lohnsteuer eine Ausnahme vom Gleichbehandlungsgrundsatz bestehe. Die Lohnsteuer dürfe nicht anteilig gekürzt werden, sondern müsse zur Gänze für die ausbezahlten Löhne und Gehälter entrichtet werden. Stünden nicht ausreichende Mittel zur Verfügung, um sowohl die Löhne und Gehälter bzw. Honorare nach § 99 EStG und die darauf entfallende Lohnsteuer bzw. Abzugssteuer zu begleichen, müssten die ausbezahlten Löhne, Gehälter und Honorare – wie auch andere Verbindlichkeiten – anteilig gekürzt werden.

Im vorliegenden Fall werde unrichtig durch die Finanzbehörde erster Instanz dargelegt, dass vom Bw. nicht einmal behauptet worden wäre, dass eine Kürzung der ausbezahlten Löhne bis zur Konkurseröffnung erfolgt wäre. Vielmehr gehe die Behörde davon aus, dass die Löhne bis zur Konkurseröffnung voll ausbezahlt worden wären, sodass jedenfalls eine Haftung nach [§ 9 BAO](#) hinsichtlich der auf alle offenen Gehälter entfallenden Lohnsteuer bestehe. Diesbezüglich lasse das Finanzamt außer Acht, dass in der Vollmachtsbekanntgabe des Bw. vom 17. August 2009 dargelegt worden wäre, dass nicht einmal das Personal mehr bezahlt hätte werden können, sodass alle relevanten Gläubiger angemeldet hätten und diesbezüglich keine Bevorzugung erkennbar wäre. Auch wäre aus dem Verteilungsentwurf erkennbar, dass auch das Personal Forderungen angemeldet hätte, sodass nicht einmal die Dienstnehmer bevorzugt behandelt worden wären, weshalb sich im konkreten Fall keine persönliche Haftung des Bw. ergeben könne.

Weiters verweise der Bw. auf seine Äußerung vom 19. Jänner 2010, in der dargelegt worden wäre, dass für alle ausbezahlten Löhne auch die Lohnsteuer entrichtet worden wäre. Wenn daher nun erstmals im Haftungsbescheid konkret bestimmte Zeiträume angeführt würden, für die keine Lohnsteuer entrichtet worden wäre, so ergebe sich bereits aus dem diesbezüglichen Vorbringen, dass für die davon betroffenen Gehälter deshalb keine Lohnsteuer entrichtet worden wäre, weil auch die Gehälter nicht ausbezahlt worden wären.

Vergleiche man nämlich die im Anmeldeverzeichnis im Konkurs des Vereines ersichtlichen Löhne bzw. Gehälter, wäre erkennbar, dass die auf die diesbezüglich nicht bezahlten Gehälter entfallende Lohnsteuer tatsächlich nicht bezahlt worden wäre. Entgegen der Begründung im Haftungsbescheid wäre daher sehr wohl vorgebracht worden, dass die Löhne nicht bis zur Konkurseröffnung ausbezahlt worden wären. Da für die nicht ausbezahlten Löhne keine

Lohnsteuer entrichtet worden wäre, könne in diesem Ausmaß auch keine Haftung bestehen. Vielmehr wäre eine anteilige Kürzung erfolgt, wie dies die Judikatur zu [§ 9 BAO](#) vorschreibe.

Was die Haftung für die Dienstgeberbeiträge betreffe, liege keine Ausnahme vom Gleichbehandlungsgrundsatz vor. Stünden die finanziellen Mittel nicht in ausreichendem Maße zur Verfügung, um alle Gläubiger bedienen zu können, dürfe der Verein nur anteilig Zahlungen an die Gläubiger leisten. Eine Pflichtverletzung wäre somit gegeben, wenn der Verein die Zahlungsverpflichtung gegenüber der Gebietskrankenkasse zur Gänze erfülle (zB weil die Gebietskrankenkasse schneller einen Konkursantrag stelle als das Finanzamt), die offenen Abgabenschulden jedoch nicht begleiche.

Die aushaftenden Dienstgeberbeiträge würden durch die Finanzbehörde erster Instanz dem Bw. in voller Höhe vorgeschrieben, weil nach ständiger Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes die Privilegierung von Gläubigern auch in der Bezahlung laufender Betriebsaufwendungen – auch wenn dies für die Aufrechterhaltung des Geschäftsbetriebes notwendig wäre – bestehen könne. Jedenfalls könne nach Ansicht der Finanzbehörde erster Instanz von einer anteiligen Begleichung aller Verbindlichkeiten in diesem Fall keine Rede sein.

Dem wäre mit nachstehenden Argumenten entgegenzutreten:

Der Bw. hätte in seiner Äußerung vom 19. Jänner 2010 dargelegt, dass 0 % an andere Gläubiger bezahlt worden wären, weil sich aus keiner der in den entsprechenden Kassa- und Bankberichten ersichtlichen Zahlungen eine Befriedigung eines Gläubigers ergebe. Bei den erwähnten Zahlungen handle es sich nur um Zug-um-Zug-Leistungen zur Aufrechterhaltung des Betriebes, die auch insofern anfechtungssicher wären, als ohne diese Zulassung des Zug-um-Zug-Prinzips die Aufrechterhaltung des Betriebes eines im Konkurs befindlichen Unternehmens gar nicht möglich wäre.

Wenn diese Zahlungen gegen den Gleichbehandlungsgrundsatz verstoßen würden, dann mag diese Rechtsansicht vom Finanzamt vertreten werden, sie könne aber keinesfalls richtig sein. Bei Aufrechterhaltung dieser Rechtsansicht wäre ja jeglicher Fortbetrieb im Rahmen eines Konkurses, aber auch jede Ausgleichschance unmöglich gemacht. Berücksichtige man diesbezüglich die neue Rechtslage nach der ab 1. Juli 2010 in Kraft getretenen Insolvenzordnung, die seitens des Justizministeriums mit dem Slogan „Retten statt ruinieren“ propagiert worden wäre, so ergebe sich, dass durch das neu geschaffene Sanierungsverfahren die Wiederbelebung des alten Ausgleichsverfahrens und damit die Rettung von Betrieben durch Sanierung in Form des Insolvenzverfahrens ermöglicht werden solle. Die diesbezüglich kontraproduktive Rechtsansicht des Finanzministeriums stehe in einem krassen Widerspruch zu

den in der Regierungsvorlage, aber auch im Gesetz propagierten Zielen der neuen Insolvenzordnung.

Die vom Finanzamt zitierte Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes, wonach eine Privilegierung von Gläubigern auch in der Barzahlung laufender Betriebsaufwendungen bestehen könne, auch wenn dies für die Aufrechterhaltung des Geschäftsbetriebes notwendig wäre (VwGH 19.2.2002, [98/14/0189](#)), könne unter Berücksichtigung der neuen Insolvenzordnung und der dort propagierten Ziele nicht mehr aufrecht erhalten werden. Überdies wäre zu bedenken, dass die zitierte Judikatur des VwGH auch nur davon spreche, dass eine Privilegierung von Gläubigern auch in der Barzahlung laufender Betriebsaufwendungen, selbst wenn dies für die Aufrechterhaltung des Geschäftsbetriebes notwendig wäre, bestehe könne. Dies bedeute nicht, dass eine solche Privilegierung von Gläubigern in jeder Barzahlung laufender Betriebsaufwendungen bestehe müsse. Dies ergebe sich nämlich aus der Judikatur und schon aus der Textierung des erwähnten Leitsatzes nicht. Zu fragen wäre nämlich immer, ob durch die Bevorzugung eines einzelnen Gläubigers oder einiger Gläubiger eine Verkürzung der Abgaben bewirkt worden wäre. Nur dann wäre eine schuldhafte Pflichtverletzung durch den Vertreter, im vorliegenden Fall durch den Bw. gegeben (VwGH 30.10.2001, [98/14/0142](#)).

Im vorliegenden Fall könne nicht davon ausgegangen werden, dass durch die erwähnten Zug-um-Zug-Leistungen eine Verkürzung der Abgaben bewirkt worden wäre. Vielmehr hätten die Zug-um-Zug-Leistungen dazu gedient, den Geschäftsbetrieb aufrecht zu erhalten, um aus einer damaligen ex ante Betrachtung ein neuerliches Konkursverfahren abzuwenden. Durch die Leistung der Zug-um-Zug-Geschäfte wäre es möglich gewesen, nicht nur den Betrieb längere Zeit aufrecht zu erhalten, sondern auch diverse Verbindlichkeiten gegenüber dem Finanzamt zu bezahlen. So werde insbesondere auf die Stellungnahme vom 29. März 2010 verwiesen. Aus dem Beilagenkonvolut ergebe sich nämlich, dass das Verrechnungskonto „Finanzamt“ im Jahre 2002 noch einen Saldo von € 71.000,00 aufgewiesen hätte. Der Saldo hätte sich Ende 2003 auf € 51.000,00 und Ende 2004 auf € 55.000,00 verändert, woraus sich schließen lasse, dass laufend alle Abgaben bezahlt worden wären. Dies wäre nur möglich gewesen, indem die genannten Zug-um-Zug-Geschäfte getätigt worden wären, die das Finanzamt dem Bw. nun als Verstoß gegen den Gleichbehandlungsgrundsatz vorhalte. Der Bw. hätte aber schon durch seine Äußerung vom 29. März 2010 und die damit angebotenen Beweismittel dargelegt, dass das aufgezeigte Verhalten (Zug-um-Zug-Geschäfte) keinesfalls eine Verkürzung von Abgaben bewirkt hätte, weshalb keine schuldhafte Pflichtverletzung durch den Bw. gegeben gewesen wäre, unabhängig davon, ob man nun die Zahlung an einzelne Geschäftspartner zur Aufrechterhaltung des Betriebes als dem Gleichbehandlungsgrundsatz unterliegende Zahlungen betrachte oder nicht.

Abschließend beantragte der Bw. die Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung.

Daraufhin räumte das Finanzamt dem Bw. mit Schreiben vom 16. September 2010 erneut die Möglichkeit ein, die schon bisher verlangten Berechnungen hinsichtlich der Gläubigergleichbehandlung nachzureichen. Außerdem werde klargestellt, dass die Anfrage vom 5. Oktober 2009 unabhängig von der Höhe des Haftungsbetrages gewesen wäre.

In Beantwortung dieses Vorhaltes teilte der Bw. am 15. Oktober 2010 mit, dass eine weitere Ergänzung der Berufungsausführungen nicht möglich wäre, da bereits im Rahmen der Berufung darauf hingewiesen worden wäre, dass für alle ausbezahlten Löhne auch die Lohnsteuer entrichtet worden wäre. Für nicht ausbezahlte Gehälter wäre auch keine Lohnsteuer bezahlt worden. Die diesbezüglichen Forderungen wären im Konkurs angemeldet worden.

Was die offenen Dienstgeberbeiträge betreffe, so wäre es zu keiner Gläubigerbevorteilung gekommen, da keine Gläubiger Zahlungen erhalten hätten, die nicht zugestanden wären. Die geforderte Berechnung, in welchem Prozentausmaß andere Gläubiger befriedigt worden wären, damit darzulegen wäre, in welchem Prozentausmaß das Finanzamt befriedigt hätte werden müssen, ergebe auf Grund der bereits ausführlich geschilderten Situation den Prozentsatz Null. Das Finanzamt hätte daher auch hinsichtlich der Dienstgeberbeiträge keine Zahlungen erhalten dürfen, da ansonsten das Finanzamt bevorteilt gewesen wäre.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 8. November 2010 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. Dazu wurde ausgeführt, dass sich im Rahmen des Ermittlungsverfahrens der bekannt gegebene Haftungsbetrag ändern könne. Würde die Höhe des Haftungsbetrages sofort feststehen, wäre das Berufungs- und Ermittlungsverfahren nicht nötig.

Weiters hätte der Begleitbrief zur Vollmachtsvorlage vom 17. August 2009 lediglich den Satz enthalten, dass nicht einmal der Personal hätte bezahlt werden können. In der Stellungnahme vom 19. Jänner 2010 werde lediglich darauf hingewiesen, dass die Lohnzahlungen aus den Kassa- und Bankberichten ersichtlich wären. Es erübrige sich aber die Vorlage der Lohnkonten, da der Bw. ja selbst die im Haftungsbescheid erfassten Lohnabgaben einerseits gemeldet und andererseits im Festsetzungsbescheid vom 22. Dezember 2004 anerkannt hätte.

Darüber hinaus brachte das Finanzamt vor, dass der Dienstgeberbeitrag und die Säumniszuschläge dem Gleichbehandlungsgrundsatz unterliegen würden. Der Nachweis, welcher Betrag an Abgaben einer Gesellschaft (oder eines Vereines) bei Gleichbehandlung sämtlicher Gläubiger – bezogen auf die jeweiligen Fälligkeitszeitpunkte einerseits und das Vorhandensein liquider Mittel andererseits – an die Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre, obliege dem zur Haftung herangezogenen Vertreter. Auf diesem, nicht aber auf der Behörde, laste

auch die Verpflichtung zur Errechnung einer entsprechenden Quote. Hätte der Vertreter eine solche ziffernmäßige Darstellung der behaupteten Gleichbehandlung der Gläubiger nicht beigebracht, wäre eine Heranziehung zur Haftung der gesamten rückständigen Beträge berechtigt (VwGH 19.1.2005, [2004/13/0156](#)).

Der vom Vertreter zu erbringende Nachweis der Gläubigergleichbehandlung hätte auch die vom Verein getätigten Zug-um-Zug-Geschäfte zu umfassen. Da der Bw. den Nachweis nicht erbracht hätte, wäre hinsichtlich der gesamten Beträge eine schuldhafte Pflichtverletzung zu unterstellen (VwGH 20.1.2010, [2005/13/0096](#)). Aus den vom Bw. vorgelegten Kassa- und Bankberichten lasse sich aber eine Gläubigergleichbehandlung nicht errechnen, da nicht die Bestände an Verbindlichkeiten zu den jeweiligen Fälligkeitszeitpunkten bekannt gegeben worden wären, obwohl eine Berechnung ohnehin nicht Aufgabe der Behörde wäre.

Fristgerecht beantragte der Bw. mit Schreiben vom 9. Dezember 2010 die Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

In der am 28. April 2011 durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung verwies der steuerliche Vertreter des Bw. insbesondere darauf, dass die Poolschwestern in den letzten Monaten vor Konkurseröffnung nur teilweise hätten bezahlt werden können und auch nur die darauf entfallenden Lohnabgaben abgeführt worden wären. Eine mögliche Erklärung, weshalb die Anmeldungen im Konkursverfahren in so geringer Höhe erfolgt wären, wäre, dass die Poolschwestern in Erwartung einer weiteren Beschäftigung in diesem Pool die Forderungen nicht in der tatsächlichen Höhe angemeldet hätten.

Dem Vorschlag des steuerlichen Vertreters, anstelle einer aufwändigen Berechnung der geschuldeten Lohnabgaben auf Basis der tatsächlich ausbezahlten Löhne mit einem Pauschalbetrag von 50 % für die Voranmeldungszeiträume 06-10/2004 einverstanden zu sein, stimmte der Amtsbeauftragte zu.

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.

Persönliche Haftungen erstrecken sich gemäß [§ 7 Abs. 2 BAO](#) auch auf Nebenansprüche im Sinne des [§ 3 Abs. 1 und 2 BAO](#). Zu diesen Nebenansprüchen gehören gemäß [§ 3 Abs. 2 lit. d BAO](#) insbesondere die Nebengebühren der Abgaben, wie die Stundungs- und Aussetzungszinsen, der Säumniszuschlag und die Kosten (Gebühren und Auslagenersätze) des Vollstreckungs- und Sicherungsverfahrens, worunter gemäß

§ 26 AbgEO insbesondere Pfändungsgebühren und die durch die Vollstreckungsmaßnahmen verursachten Barauslagen (somit auch Postgebühren) fallen.

Gemäß § 80 Abs. 1 BAO haben die zur Vertretung juristischer Personen berufenen Personen alle Pflichten zu erfüllen, die den von ihnen Vertretenen obliegen. Sie haben insbesondere dafür zu sorgen, dass die Abgaben aus den Mitteln, die sie verwalten, entrichtet werden.

Der nach Abgabenvorschriften Haftungspflichtige kann gemäß § 248 BAO unbeschadet der Einbringung einer Berufung gegen seine Heranziehung zur Haftung innerhalb der für die Einbringung der Berufung gegen den Haftungsbescheid offenstehenden Frist auch gegen den Bescheid über den Abgabenanspruch berufen.

Die Haftung nach § 9 Abs. 1 BAO ist eine Ausfallhaftung (VwGH 24.2.1997, [96/17/0066](#)). Voraussetzung ist die objektive Uneinbringlichkeit der betreffenden Abgaben im Zeitpunkt der Inanspruchnahme des Haftenden (VwGH 3.7.1996, [96/13/0025](#)). Uneinbringlichkeit liegt vor, wenn Vollstreckungsmaßnahmen erfolglos waren oder voraussichtlich erfolglos wären (VwGH 26.5.2004, [99/14/0218](#)).

Im gegenständlichen Fall steht die Uneinbringlichkeit fest, da mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom 15. Mai 2009 der über das Vermögen des Vereins C. am 26. November 2004 eröffnete Konkurs nach Schlussverteilung aufgehoben wurde.

Unbestritten ist auch, dass dem Bw. als Vereinsobmann und damit als Vertreter im Sinne des § 80 Abs. 1 BAO des Vereins C. im Zeitpunkt vom 5. November 2001 bis 25. November 2004 die Erfüllung der abgabenrechtlichen Pflichten der Gesellschaft oblag. Insbesondere ist im Rahmen dieser Verpflichtung für die rechtzeitige und vollständige Entrichtung der Abgaben Sorge zu tragen.

Da die im Haftungsbescheid angeführten Säumniszuschläge als Sammelbetrag unterschiedlichster Festsetzungsbescheide mit variierenden Fälligkeiten dargestellt wurden, waren diese Abgaben wegen der Verletzung des Bestimmtheitsgebotes mangels Zuordenbarkeit der einzelnen Fälligkeitszeitpunkte und damit einhergehender Unmöglichkeit der Erbringung eines Nachweises des pflichtgemäßen Verhaltens seitens des Bw. aus der Haftung zu nehmen.

Das Vorbringen des Bw., dass auf Grund der hohen Personalkosten und Quotenzahlungsverpflichtungen die vereinnahmten Entgelte nicht mehr ausgereicht hätten, um den laufenden Zahlungsverpflichtungen nachkommen zu können, geht ins Leere, weil es für die Haftung nach § 9 BAO ohne Bedeutung ist, ob den Vertreter ein Verschulden am Eintritt der Zahlungsunfähigkeit trifft (VwGH 20.9.1996, [94/17/0420](#)).

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist es Sache des Geschäftsführers, die Gründe darzulegen, die ihn ohne sein Verschulden daran gehindert haben, die ihm obliegenden abgabenrechtlichen Verpflichtungen zu erfüllen (VwGH 18.10.1995, [91/13/0037](#), 0038). Er hat also darzutun, weshalb er nicht dafür Sorge tragen konnte, dass die Gesellschaft die anfallenden Abgaben rechtzeitig entrichtet hat, andernfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung angenommen werden darf (vgl. VwGH 9.7.1997, [94/13/0281](#)).

Wird eine Abgabe nicht entrichtet, weil der Vertretene überhaupt keine liquiden Mittel hat, so verletzt der Vertreter dadurch keine abgabenrechtliche Pflicht (VwGH 20.9.1996, [94/17/0420](#)).

Der Geschäftsführer haftet für nicht entrichtete Abgaben der Gesellschaft auch dann, wenn die Mittel, die ihm für die Entrichtung aller Verbindlichkeiten zur Verfügung gestanden sind, hierzu nicht ausreichen; es sei denn, er weist nach, dass er diese Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet, die Abgabenschulden daher im Verhältnis nicht schlechter behandelt hat als andere Verbindlichkeiten (VwGH 15.5.1997, [96/15/0003](#)).

Im gegenständlichen Fall bringt der Bw. jedoch keine triftigen Gründe, aus denen ihm die Erfüllung seiner abgabenrechtlichen Pflichten unmöglich gewesen wäre, vor. Insbesondere wurde nicht behauptet, dass dem Bw. keine Mittel zur Entrichtung der haftungsgegenständlichen Abgaben zur Verfügung gestanden wären. Für eine völlige Vermögenslosigkeit der Primärschuldnerin ergeben sich auch nach Aktenlage keine Anhaltspunkte, zumal jedenfalls noch Löhne ausbezahlt wurden. Darüber hinaus sind auch aus den vorgelegten Kassa- und Bankberichten im haftungsrelevanten Zeitraum (Fälligkeiten 15. Jänner 2003 bis 15. November 2004) nicht unbeträchtliche Zahlungseingänge seitens der M-GmbH ersichtlich. Nicht zuletzt gingen auch auf das Abgabenkonto regelmäßige Zahlungen (vor allem der Lohnabgaben) ein.

Was allerdings eine allfällige Gleichbehandlung der Gläubiger betrifft, so wäre dies im Gegensatz zur Rechtsmeinung des Bw. von ihm zu behaupten und zu beweisen gewesen.

Der wiederholte Hinweis des Bw., dass es 2002 bis 2004 nur mehr Zug-um-Zug-Geschäfte gegeben hätte, vermag ihn nicht zu entschuldigen. Dieser erkennt nämlich die Rechtslage, wenn er meint, er dürfe die für die Aufrechterhaltung des Betriebes seiner Meinung nach notwendigen Zahlungen leisten und erst danach allfällig übrige Beträge für die Abgabentrichtung verwenden. Damit benachteiligt er offenkundig bei der Verfügung über die vorhandenen Mittel bestimmte Gläubiger und verstößt gegen das Gleichbehandlungsgebot (VwGH 17.8.1998, [97/17/0096](#)).

Es trifft eben nicht zu, dass andere Gläubiger mit 0 % befriedigt worden wären, da auch sämtliche „Neugläubiger“ wie die vom Bw. vorgebrachten Ärzte und Poolschwestern Gläubiger im Sinne des Gleichbehandlungsgebotes sind, die wie alle anderen „Altgläubiger“ wie die Gebietskrankenkasse und das Finanzamt gleich zu behandeln sind.

Auch wäre ein Hinweis, dass Zahlungen an das Finanzamt zu einer Gläubigerbegünstigung geführt hätten bzw. anfechtbar gewesen wären, für das Haftungsverfahren nicht zielführend, da die Frage, ob bzw. inwieweit Zahlungen nach den Bestimmungen der Konkursordnung unwirksam oder anfechtbar gewesen wären oder nicht, nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ausschließlich im Konkursverfahren zu prüfen ist. Die im Abgabungsverfahren zu prüfende Frage, ob der Abgabengläubiger gegenüber anderen Gläubigern nicht benachteiligt wurde, bleibt davon unberührt (VwGH 22.9.1999, [94/15/0158](#), VwGH 12.8.1994, [92/14/0125](#)). Im Übrigen ist nicht ersichtlich, inwiefern die Gleichbehandlung des Abgabengläubigers durch eine anteilige Befriedigung der Abgabensforderungen zu einer Begünstigung gegenüber anderen Gläubigern führen hätte sollen. Eine solche wäre nur dann gegeben gewesen, wenn die Abgabenverbindlichkeiten zur Gänze bezahlt worden wären. Derartiges wird aber von einem Vertreter im Sinne des [§ 80 BAO](#) bei Fehlen ausreichender Gesellschaftsmittel ohnedies nicht verlangt.

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 (zB VwGH 22.9.1999, [96/15/0049](#)).

Dazu wurde in der gegenständlichen Berufung in Verkennung der oben aufgezeigten Rechtslage, wonach keine Privilegierung von Zug-um-Zug-Verbindlichkeiten gegenüber den Abga-

benschulden besteht, lediglich festgestellt, dass an die bestehenden "Altverbindlichkeiten" keinerlei Zahlungen erfolgt wären. Bei den haftungsgegenständlichen Abgabenverbindlichkeiten handelte es sich zudem überwiegend (Lohnabgaben 06-10/2004) um keine "Altverbindlichkeiten", da diese zwischen dem 15. Juli 2004 und dem 15. November 2004 fällig waren. Die Abgabenschulden sind daher zu Zeitpunkten angefallen, in denen die übrigen "Neuverbindlichkeiten" (aus Zug-um-Zug-Geschäften) beglichen wurden.

Am Bw., dem als Geschäftsführer der Primärschuldnerin ausreichend Einblick in die Gebarung zustand, wäre es gelegen gewesen, das Ausmaß der quantitativen Unzulänglichkeit der in den Fälligkeitszeitpunkten der Abgaben zur Verfügung stehenden Mittel nachzuweisen (VwGH 19.11.1998, [97/15/0115](#)), da nicht die Abgabenbehörde das Ausreichen der Mittel zur Abgabentrichtung nachzuweisen hat, sondern der zur Haftung herangezogene Geschäftsführer das Fehlen ausreichender Mittel (VwGH 23.4.1998, [95/15/0145](#)).

Im Hinblick auf die unterlassene Behauptung und Konkretisierung des Ausmaßes der Unzulänglichkeit der in den Fälligkeitszeitpunkten zur Verfügung gestandenen Mittel zur Erfüllung der vollen Abgabenverbindlichkeiten kommt eine Beschränkung der Haftung des Bw. bloß auf einen Teil der von der Haftung betroffenen Abgabenschulden nicht in Betracht (VwGH 21.1.1991, [90/15/0055](#)).

Für aushaftende Abfuhrabgaben wie die Lohnsteuer gelten aber ohnedies Ausnahmen vom Gleichheitsgrundsatz (VwGH 15.5.1997, [96/15/0003](#); 29.1.2004, [2000/15/0168](#)), da nach § 78 Abs. 3 EStG der Arbeitgeber, wenn die zur Verfügung stehenden Mittel nicht zur Zahlung des vollen vereinbarten Arbeitslohnes ausreichen, die Lohnsteuer von dem tatsächlich zur Auszahlung gelangenden niedrigeren Betrag zu berechnen und einzubehalten hat.

Infolge der schuldhaften Pflichtverletzung durch den Bw. konnte die Abgabenbehörde nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 17.5.2004, [2003/17/0134](#)), auch davon ausgehen, dass die Pflichtverletzung Ursache für die Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben war.

Das Vorbringen des Bw., dass die tatsächlich abgeführte Lohnsteuer exakt der auf Basis der ausbezahlten Löhne geschuldeten Lohnsteuer entspreche, geht ins Leere, weil zum Einen die gemeldeten Lohnabgaben bereits ab 02/2004 nicht mehr entrichtet wurden (auf Grund von späteren Teilzahlungen sind diese mittlerweile erst ab 06/2004 aushaftend und haftungsgegenständlich) und zum Anderen sich die Nachforderungen an Lohnabgaben 2002 und 2003 aus bescheidmäßigen Festsetzungen (vom 22. Dezember 2004) ergaben. Für das gegenständliche Haftungsverfahren lässt sich deshalb daraus nichts gewinnen, weil Einreden be-

treffend Abgabensfestsetzung nicht im Haftungsverfahren, sondern in dem die Abgabensfestsetzung selbst betreffenden Verfahren (bzw. im Verfahren nach [§ 248 BAO](#)) vorzutragen sind (VwGH 23.5.1990, [89/13/0250](#)).

Dem Einwand des Bw., dass in den letzten Monaten vor Konkurseröffnung die Löhne an die Poolschwester nicht mehr in voller Höhe ausbezahlt worden wären, kommt Glaubwürdigkeit zu. Dem in der mündlichen Verhandlung unterbreiteten Vorschlag des steuerlichen Vertreters des Bw. der Reduktion der Lohnabgaben für die Voranmeldungszeiträume 06-10/2004 auf 50 % kann sich der Unabhängige Finanzsenat aus verwaltungsökonomischen Gründen anschließen.

Die im Rahmen des [§ 224 BAO](#) zu treffende Ermessensentscheidung iSd [§ 20 BAO](#) ist innerhalb der vom Gesetzgeber gezogenen Grenze nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Wesentliches Ermessenskriterium ist die Vermeidung eines endgültigen Abgabenausfalles. Aus dem auf die Hereinbringung der Abgabenschuld beim Haftenden gerichteten Besicherungszweck der Haftungsnorm folgt, dass die Geltendmachung der Haftung in der Regel ermessenskonform ist, wenn die betreffende Abgabe beim Primärschuldner uneinbringlich ist (VwGH 25.6.1990, [89/15/0067](#)).

Aus dem der Abgabenbehörde erster Instanz am 14. September 2009 vorgelegten Vermögensverzeichnis geht hervor, dass er lediglich ein Gehalt von monatlich netto € 717,94 beziehe, über kein nennenswertes Vermögen, jedoch über Bankverbindlichkeiten in Höhe von ca. € 196.000,00, derentwegen er bis zum Existenzminimum gepfändet wäre, verfüge.

Diese Vermögenssituation steht allerdings nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshof in keinem erkennbaren Zusammenhang mit der Geltendmachung der Haftung (VwGH 25.6.1990, [89/15/0067](#)). Soweit man dazu die Rechtsmeinung vertrete, dass die belangte Behörde nach der Aktenlage von der Uneinbringlichkeit der geltend gemachten Verbindlichkeiten bei ihm ausgehen hätte müssen, weshalb die Heranziehung zur Haftung in Ausübung des Ermessens nicht zweckmäßig sei, ist darauf hinzuweisen, dass die allfällige derzeitige Uneinbringlichkeit nicht ausschließt, dass künftig neu hervorgekommenes Vermögen oder künftig erzielte Einkünfte zur Einbringlichkeit führen können (VwGH 28.11.2002, [97/13/0177](#)).

Auf Grund des Vorliegens der gesetzlichen Voraussetzungen des [§ 9 Abs. 1 BAO](#) erfolgte somit die Inanspruchnahme des Bw. als Haftungspflichtiger für die nachfolgenden Abgabenschuldigkeiten des Vereins C. im Ausmaß von nunmehr € 37.326,08 zu Recht:

Lohnsteuer 2002	2.817,29
-----------------	----------

Dienstgeberbeitrag 2002	19,71
Dienstgeberbeitrag 2003	5.704,28
Lohnsteuer 06/2004	3.326,52
Dienstgeberbeitrag 06/2004	2.686,66
Lohnsteuer 07/2004	3.847,33
Dienstgeberbeitrag 07/2004	1.548,29
Lohnsteuer 08/2004	7.158,12
Dienstgeberbeitrag 08/2004	1.945,39
Lohnsteuer 09/2004	3.695,58
Dienstgeberbeitrag 09/2004	1.430,01
Lohnsteuer 10/2004	1.648,39
Dienstgeberbeitrag 10/2004	1.498,51

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 28. April 2011