



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der A., vom 11. Juli 2011 gegen den Haftungsbescheid des Finanzamtes Wien 3/11 Schwechat Gerasdorf vom 17. Juni 2011 gemäß § 9 iVm [§ 80 BAO](#) entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben und die Haftung auf folgende Beträge eingeschränkt:

Abgabenart	Zeitraum	Fälligkeitstag	Betrag in €
Kapitalertragsteuer (KA)	1-12/2000	binnen einer Woche ab Zufließen der Erträge	5.268,59
KA	1-12/2001	binnen einer Woche ab Zufließen der Erträge	13.691,27
KA	1-12/2002	binnen einer Woche ab Zufließen der Erträge	6.653,00
Körperschaftsteuer	2000	6.12.2004	20.977,74
Anspruchsziens	2000	6.12.2004	2.647,11

Körperschaftsteuer	2001	6.12.2004	13.599,70
Anspruchszinsen	2001	6.12.2004	1.063,35
Körperschaftsteuer	2002	6.12.2004	80.020,68
Anspruchszinsen	2002	6.12.2004	2.995,17
Säumniszuschlag 1 (SZ) für KA 2000	2004	16.12.2004	411,42
SZ 1 für KA 2001	2004	16.12.2004	273,83
SZ 1 für KA 2002	2004	16.12.2004	133,06
Lohnsteuer (L)	1-12/2000	15.1.2001	486,18
Dienstgeberbeitrag (DB)	1-12/2000	15.1.2001	5.340,80
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ)	1-12/2000	15.1.2001	617,14
L	1-12/2001	15.1.2002	1.739,57
DB	1-12/2001	15.1.2002	4.586,45
DZ	1-12/2001	15.1.2002	519,83
DB	1-12/2002	15.1.2003	5.280,14
DZ	1-12/2002	15.1.2003	516,28
SZ 1 für DB 2000	2001	17.1.2005	106,82
SZ 1 für DB 2001	2002	17.1.2005	91,73
SZ 1 für DB 2002	2003	17.1.2005	105,60
DB	1-12/2004	17.1.2005	3.025,08

DZ	1-12/2004	17.1.2005	269,90
L	1-12/2004	17.1.2005	2.671,68
DB	1-12/2004	17.1.2005	1.322,63
DZ	1-12/2004	17.1.2005	117,56
L	1/2005	15.2.2005	453,16
DB	1/2005	15.2.2005	197,82
DZ	1/2005	15.2.2005	17,58
SZ 1 für K 2000	2004	21.2.2005	419,55
SZ 1 für ZI 2000	2004	21.2.2005	52,94
SZ 1 für K 2001	2004	21.2.2005	271,99
SZ 1 für K 2002	2004	21.2.2005	1.600,41
SZ 1 für ZI 2002	2004	21.2.2005	59,90
L	2/2005	15.3.2005	453,16
DB	2/2005	15.3.2005	208,32
DZ	2/2005	15.3.2005	18,52
L	3/2005	15.4.2005	453,16
DB	3/2005	15.4.2005	166,32
DZ	3/2005	15.4.2005	14,78
Pfändungsgebühr	2005	2.6.2005	1.000,00
SZ 2 für KA 1-12/2002	2004	18.7.2005	66,53
SZ 2 für K 2002	2004	18.7.2005	800,21

SZ 2 für DB 1-12/2002	2003	18.7.2005	52,80
SZ 1 für K 1-3/2005	2005	18.7.2005	466,08
SZ 3 für KA 1-12/2002	2004	18.8.2005	66,53
SZ 3 für K 2002	2004	18.8.2005	800,21
SZ 1 für DB 1-12/2003	2004	19.9.2005	62,87
SZ 3 für DB 1-12/2002	2003	19.9.2005	52,80
SZ 1 für DB 1-12/2004	2005	19.9.2005	60,50
SZ 1 für L 1-12/2004	2005	19.9.2005	53,43
Stundungszinsen	2006	19.5.2006	3.329,36
Stundungszinsen	2006	17.8.2006	1.432,01
L	11/2006	15.12.2006	56,23
DB	11/2006	15.12.2006	276,19
DZ	11/2006	15.12.2006	24,55
DB	12/2006	15.1.2007	412,11
DZ	12/2006	15.1.2007	36,63
L	1/2007	15.2.2007	721,80
DB	1/2007	15.2.2007	267,30
DZ	1/2007	15.2.2007	23,76

Umsatzsteuer	1/2007	15.3.2007	50,00
L	2/2007	15.3.2007	368,64
DB	2/2007	15.3.2007	355,50
DZ	2/2007	15.3.2007	31,60
Stundungszinsen	2007	16.3.2007	8.412,30
K	2005	26.3.2007	10.363,43
Anspruchszinsen	2005	26.3.2007	186,40
L	3/2007	16.4.2007	368,64
DB	3/2007	16.4.2007	355,50
DZ	3/2007	16.4.2007	31,60
SZ 1	2007	18.5.2007	207,27
Stundungszinsen	2007	16.4.2007	564,92
Stundungszinsen	2007	16.4.2007	603,96
L	4/2007	15.5.2007	368,64
DB	4/2007	15.5.2007	355,50
DZ	4/2007	15.5.2007	31,60
Stundungszinsen	2007	18.6.2007	1.612,50
U	2-5/2007	16.7.2007	400,00
KA	1-12/2003	binnen einer Woche ab Zufließen der Erträge	4.666,33

Zusammen € 218.316,15

## Entscheidungsgründe

Das Finanzamt Wien 6/7/15 hat am 17. Juni 2011 einen Haftungsbescheid erlassen und C.M. als handelsrechtlichen Geschäftsführer der B.GmbH gemäß §§ 9, 80 BAO für folgende offene Abgabenschuldigkeiten zur Haftung herangezogen:

Abgabenart	Zeitraum	Fälligkeitstag	Betrag
Kapitalertragsteuer (KA)	1-12/2000	28.10.2004	5.268,59
Kapitalertragsteuer	1-12/2001	28.10.2004	13.691,27
Kapitalertragsteuer	1-12/2002	28.10.2004	6.653,00
Körperschaftsteuer	2000	6.12.2004	20.977,74
Anspruchszinsen	2000	6.12.2004	2.647,11
Körperschaftsteuer	2001	6.12.2004	13.599,70
Anspruchszinsen	2001	6.12.2004	1.063,35
Körperschaftsteuer	2002	6.12.2004	80.020,68
Anspruchszinsen	2002	6.12.2004	2.995,17
Säumniszuschlag 1 (SZ) für KA 2000	2004	16.12.2004	411,42
SZ 1 für KA 2001	2004	16.12.2004	273,83
SZ 1 für KA 2002	2004	16.12.2004	133,06
Lohnsteuer (L)	1-12/2000	15.1.2001	486,18
Dienstgeberbeitrag (DB)	1-12/2000	15.1.2001	5.340,80
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ)	1-12/2000	15.1.2001	617,14
L	1-12/2001	15.1.2002	1.739,57
DB	1-12/2001	15.1.2002	4.586,45

DZ	1-12/2001	15.1.2002	519,83
DB	1-12/2002	15.1.2003	5.280,14
DZ	1-12/2002	15.1.2003	516,28
SZ 1 für DB 2000	2001	17.1.2005	106,82
SZ 1 für DB 2001	2002	17.1.2005	91,73
SZ 1 für DB 2002	2003	17.1.2005	105,60
DB	1-12/2004	17.1.2005	3.025,08
DZ	1-12/2004	17.1.2005	269,90
L	1-12/2004	17.1.2005	2.671,68
DB	1-12/2004	17.1.2005	1.322,63
DZ	1-12/2004	17.1.2005	117,56
L	1/2005	15.2.2005	453,16
DB	1/2005	15.2.2005	197,82
DZ	1/2005	15.2.2005	17,58
SZ 1 für K 2000	2004	21.2.2005	419,55
SZ 1 für ZI 2000	2004	21.2.2005	52,94
SZ 1 für K 2001	2004	21.2.2005	271,99
SZ 1 für K 2002	2004	21.2.2005	1.600,41
SZ 1 für ZI 2002	2004	21.2.2005	59,90
L	2/2005	15.3.2005	453,16
DB	2/2005	15.3.2005	208,32
DZ	2/2005	15.3.2005	18,52
L	3/2005	15.4.2005	453,16
DB	3/2005	15.4.2005	166,32

DZ	3/2005	15.4.2005	14,78
Pfändungsgebühr	2005	2.6.2005	1.000,00
SZ 2 für KA 1-12/2002	2004	18.7.2005	66,53
SZ 2 für K 2002	2004	18.7.2005	800,21
SZ 2 für DB 1-12/2002	2003	18.7.2005	52,80
SZ 1 für K 1-3/2005	2005	18.7.2005	466,08
SZ 3 für KA 1-12/2002	2004	18.8.2005	66,53
SZ 3 für K 2002	2004	18.8.2005	800,21
SZ 1 für DB 1-12/2003	2004	19.9.2005	62,87
SZ 3 für DB 1-12/2002	2003	19.9.2005	52,80
SZ 1 für DB 1-12/2004	2005	19.9.2005	60,50
SZ 1 für L 1-12/2004	2005	19.9.2005	53,43
Stundungszinsen	2006	19.5.2006	3.329,36
Stundungszinsen	2006	17.8.2006	1.432,01
L	11/2006	15.12.2006	56,23
DB	11/2006	15.12.2006	276,19
DZ	11/2006	15.12.2006	24,55
DB	12/2006	15.1.2007	412,11
DZ	12/2006	15.1.2007	36,63
L	1/2007	15.2.2007	721,80

DB	1/2007	15.2.2007	267,30
DZ	1/2007	15.2.2007	23,76
Umsatzsteuer	1/2007	15.3.2007	50,00
L	2/2007	15.3.2007	368,64
DB	2/2007	15.3.2007	355,50
DZ	2/2007	15.3.2007	31,60
Stundungszinsen	2007	16.3.2007	8.412,30
K	2005	26.3.2007	10.363,43
Anspruchszinsen	2005	26.3.2007	186,40
L	3/2007	16.4.2007	368,64
DB	3/2007	16.4.2007	355,50
DZ	3/2007	16.4.2007	31,60
SZ 1	2007	18.5.2007	207,27
Stundungszinsen	2007	16.4.2007	564,92
Stundungszinsen	2007	16.4.2007	603,96
L	4/2007	15.5.2007	368,64
DB	4/2007	15.5.2007	355,50
DZ	4/2007	15.5.2007	31,60
Stundungszinsen	2007	18.6.2007	1.612,50
SZ 2 für K 2005	2007	16.8.2007	103,63
SZ 1 für K 4-6/2007	2007	16.8.2007	161,42
U	2-5/2007	16.7.2007	400,00
Kapitalertragsteuer	1-12/2003	17.8.2007	4.666,33
SZ 1	2004	24.9.2007	93,33

Körperschaftsteuer	2005	24.9.2007	17.884,51
Anspruchszinsen	2005	24.9.2007	775,83

Zusammen € 237.334,87.

Zur Begründung wurde ausgeführt, dass die Forderung im Insolvenzverfahren des C.M. angemeldet worden sei.

Dagegen richtet sich die Berufung vom 11. Juli 2011, in der festgehalten wird, dass diese angemeldete Konkursforderung in der Prüfungstagsatzung vom 30. Mai 2011 zur Gänze bestritten worden sei. Als Frist iSd § 110 IO habe das Konkursgericht zwei Monate bestimmt.

Der Haftungsinanspruchnahme werde entgegen gehalten, dass C.M. keine schuldhafte Pflichtverletzung begangen habe, da er die Abgabenbehörde gegenüber anderen Gläubigern nicht benachteiligt habe. Die Gesellschaft habe nicht über ausreichende Mittel verfügt, um alle Verbindlichkeiten zu begleichen. Die Uneinbringlichkeit sei durch C.M. nicht kausal verursacht worden.

Es sei ein Ratenplan mit dem Finanzamt abgestimmt und auch Raten bezahlt worden. Demgemäß wäre die letzte Rate am 25.9.2006 zu zahlen gewesen, daher sei für eine etwaige Haftung höchstens relevant, ob damals entsprechende Mittel zur Verfügung gestanden seien, was aber nicht der Fall sei.

Wäre es nicht zu Vereinbarungsbrüchen durch Geschäftspartner wie Herrn P. gekommen, wäre die Finanzamtsschuld planmäßig beglichen worden.

Darüber hinaus sei darauf hinzuweisen, dass von der Masse etwaige Ansprüche nicht verfolgt worden seien, deren Betreibung dazu geführt hätte, dass gegebenenfalls auch das Finanzamt mit einer höheren Quote bedient worden wäre. Dass diese Forderungen nicht geltend gemacht worden seien, könne C.M. nicht zum Nachteil gereichen.

Soweit die Erstbehörde demnach ausführe, dass Umstände zur Entlastung nicht dargetan worden seien, sei dies nicht nachvollziehbar. Vielmehr habe die Behörde solche Umstände, wenn sie dargetan werden, im Rahmen der amtswegigen Ermittlungspflicht zu erheben.

Im Übrigen sei davon auszugehen, dass die Erlassung eines Haftungsbescheides schon aus Verjährungsgründen nicht mehr in Betracht komme. Es werde die Beischaffung des Steueraktes und Konkursaktes beantragt, gegen sämtliche Bescheide über die Abgabenansprüche gemäß § 248 BAO Berufung erhoben und ein Antrag auf Aufhebung des Haftungsbescheides gestellt.

Die Berufung wurde mit Berufungsvorentscheidung vom 23. Mai 2012 abgewiesen und dazu ausgeführt, dass die Uneinbringlichkeit der Abgabenschuldigkeiten bei der Primärschuldnerin feststehe. C.M. sei zwischen 16.9.1995 und 3.9.2007 handelsrechtlicher Geschäftsführer und damit für die Wahrnehmung der steuerlichen Verpflichtungen verantwortlich gewesen. In den Zeitraum seiner Geschäftsführung fielen auch die Fälligkeitstermine, der im Haftungsbescheid enthaltenen Abgabenschuldigkeiten.

Bei Umsatzsteuern sei stets ein Nachweis einer Gläubigergleichbehandlung gegenüber der Abgabenbehörde zu erbringen, ansonsten nach der Rechtsprechung zwingend schuldhafte Pflichtverletzung, die ursächlich für den Abgabenausfall maßgebend gewesen sei, abzunehmen sei. Im gesamten Haftungsverfahren sei ein derartiger Nachweis von dem Bw. in keiner Weise erbracht worden. Eine pauschale Behauptung, dass keine finanziellen Mittel zur Verfügung gestanden seien, oder dass sämtliche Gläubiger gleichmäßig befriedigt worden seien, genüge ohne entsprechende Nachweise nicht. Ein Nachweis sei durch den Geschäftsführer zu erbringen, ansonsten liege schuldhafte Pflichtverletzung vor. Der Nachweis erfordere eine Zusammenstellung aller Verbindlichkeiten und die darauf entfallende quotenmäßige Befriedigung aller Gläubiger.

Dem Einwand, es sei Einbringungsverjährung eingetreten, werde entgegen gehalten, dass durch jede innerhalb eines Zeitraumes von 5 Jahren gesetzte Einbringungsmaßnahme die Verjährungsfrist jeweils neu zu laufen beginne.

Am 18. Juni 2012 wurde ein Vorlageantrag eingebracht, der kein weiteres Vorbringen zur Gleichbehandlung von Gläubigern enthält.

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

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

*Gemäß § 9 Abs. 1 BAO haften die in § 80 Abs. 1 BAO erwähnten Personen neben den durch sie vertretenen Abgabepflichtigen für diese Abgaben insoweit, als die Abgaben infolge schuldhafte Verletzung der Ihnen auferlegten Pflichten nicht eingebracht werden konnten.*

Nach § 9 Abs.1 BAO liegt demnach eine Ausfallhaftung vor, somit ist zunächst festzustellen, dass die Außenstände bei der Primärschuldnerin, der B.GmbH, nicht mehr eingebracht werden können.

Über das Vermögen der B.GmbH wurde mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien am 4. September 2007 das Konkursverfahren eröffnet. Der Konkurs wurde am 17. November 2008

nach Verteilung an die Massegläubiger aufgehoben und die Gesellschaft am 16. Mai 2009 gemäß § 40 FBG infolge Vermögenslosigkeit gelöscht.

Ein Zugriff auf Geldmittel der Gesellschaft ist somit nicht möglich, die Einbringlichkeit der Abgabenschuldigkeiten bei der Primärschuldnerin nicht gegeben.

C.M. fungierte ab 16. September 1995 bis zur Konkurseröffnung als handelsrechtlicher Geschäftsführer und war daher grundsätzlich verpflichtet für die Einhaltung der steuerlichen Vorschriften im Zeitraum seiner Geschäftsführung Sorge zu tragen.

Der Säumniszuschlag SZ 1 2004 in der Höhe von € 93,33, die Körperschaftsteuer 2005 in der Höhe von € 17.884,51 und die Anspruchszinsen 2005 in der Höhe von € 775,83 waren erst am 24. September 2007 somit nach Konkurseröffnung fällig, daher war der Haftungsbescheid zu diesen Punkten aufzuheben.

Dem Einwand, die Einbringung der Abgaben mittels Erlassung eines Haftungsbescheides sei wegen Verjährung nicht zulässig, ist wie folgt zu begegnen:

*Gemäß § 238 Abs. 1 BAO verjährt das Recht eine fällige Abgabe einzuheben und zwangsweise einzubringen, binnen fünf Jahren nach Ablauf des Kalenderjahres, in welchem die Abgabe fällig geworden ist, keinesfalls jedoch früher als das Recht zur Festsetzung der Abgabe. § 209a gilt sinngemäß.*

*Abs. 2 Die Verjährung fälliger Abgaben wird durch jede zur Durchsetzung des Anspruches unternommene, nach außen erkennbare Amtshandlung, wie durch Mahnung, durch Vollstreckungsmaßnahmen, durch Bewilligung einer Zahlungserleichterung oder durch Erlassung eines Haftungsbescheides unterbrochen. Mit Ablauf des Jahres, in welchem die Unterbrechung eingetreten ist, beginnt die Verjährungsfrist neu zu laufen.*

*Abs. 3 Die Verjährung ist gehemmt, solange a) die Einhebung oder zwangsweise Einbringung einer Abgabe innerhalb der letzten sechs Monate der Verjährungsfrist wegen höherer Gewalt nicht möglich ist, oder b) die Einhebung einer Abgabe ausgesetzt ist, oder c) einer Beschwerde gemäß § 30 Verwaltungsgerichtshofgesetz 1985 oder § 85 Verfassungsgerichtshofgesetz 1953 aufschiebende Wirkung zuerkannt ist.*

*Abs. 6 Die Abs. 1 bis 5 gelten auch für die Einhebung und zwangsweise Einbringung der im § 207 Abs. 4 bezeichneten gegen Abgabepflichtige gerichteten Ansprüche.*

Die Einhebungsverjährung für Kapitalertragsteuer 2000 hat demnach mit Ablauf des Jahres 2001 begonnen. Die Abgabenbehörde hatte somit Zeit bis Ende 2006 eine Amtshandlung zur Durchsetzung des Anspruches zu unternehmen. Nach Vorschreibung der Abgabennachforderungen an Kapitalertragsteuer 2000 bis 2002 und Körperschaftsteuer 2000 bis 2002 mit Bescheiden vom 28. Oktober 2004 wurde am 3. Juli 2005 im Betrieb eine Sachpfändung durchgeführt und mit Bescheid Pfändungsgebühren von € 1.000,00 vorgeschrieben. Diese Maßnahme stellt beispielsweise eine Unterbrechungshandlung dar, demnach hat die fünfjährige Verjährungsfrist mit Ablauf des Jahres 2005 neu zu laufen begonnen.

Im Jahr 2006 wurde, wie auch in der Berufungsschrift festgehalten ist, eine Ratenzahlungsverpflichtung (ZE Antrag vom 27. Juni 2006, letzte Ratenzahlung 5.12.2006) eingegangen, die wiederum eine Unterbrechung der Verjährung zur Folge hatte.

Demnach hat die Verjährungsfrist jedenfalls mit Ablauf des Jahres 2006 wiederum neu zu laufen begonnen und wurde der Haftungsbescheid am 17. Juni 2011, auch für die vor 2006 fällig gewesenen Abgabenschuldigkeiten in Folge Erfassung in einer Ratenzahlungsvereinbarung, innerhalb offener Frist erlassen.

Die Inanspruchnahme persönlich Haftender durch Haftungsbescheid stellt ebenfalls eine Einhebungsmaßnahme dar; sie ist nur zulässig, wenn die Einhebungsverjährung gegenüber dem Hauptschuldner noch nicht eingetreten ist (z.B. VwGH 6.8.1996, 93/17/0093).

Zu den Abgaben, für die C.M. zur Haftung herangezogen wurde und seiner diesbezüglichen schuldhaften Pflichtverletzung wegen deren Nichtentrichtung werden folgende Feststellungen getroffen:

*Gemäß § 96 Abs. 1 EStG ist die Kapitalertragsteuer innerhalb folgender Zeiträume abzuführen: 1. Bei Kapitalerträgen gemäß § 93 Abs. 2 Z 1 und 2 hat der zum Abzug Verpflichtete (§ 95 Abs. 3) die einbehaltenen Steuerbeträge abzüglich gutgeschriebener Beträge unter der Bezeichnung „Kapitalertragsteuer“ binnen einer Woche nach dem Zufließen der Kapitalerträge abzuführen, und zwar auch dann, wenn der Gläubiger die Einforderung des Kapitalertrages (zum Beispiel die Einlösung der Gewinnanteilscheine) unterlässt.*

Die Kapitalertragsteuer für die Jahre 2000 und 2002 war demnach binnen einer Woche nach Zufluss fällig und wurde nicht entrichtet.

Die Festsetzung der Kapitalertragsteuer erfolgt nach Abschluss einer Betriebsprüfung für die Jahre 2000 bis 2002 am 28. Oktober 2004. Die verdeckten Gewinnausschüttungen führten auch zu Körperschaftsteuernachforderungen für die Jahre 2000 bis 2002, die ebenfalls am 28. Oktober 2004 verbucht wurden.

Unter Feststellungen zur Gewinnermittlung lit. c) des Prüfungsberichtes vom 11. Oktober 2004 sind die verdeckten Gewinnausschüttungen genauer aufgelistet, so wurde zu Tz 27 Miete N. nicht als Betriebsausgabe anerkannt, da diese Wohnung als Privatwohnung des Bw. diente (2001 S 98.188,00, 2002 € 14.271,24).

Unter Tz 28 wurden Bewirtungsspesen für das Jahr 2000 in der Höhe von S 110.000,00 als die Privatsphäre des Bw. betreffend ausgeschieden.

Unter Tz 29 wurde der Austausch der Heiztherme an der Adresse N. im Jahr 2002 als verdeckte Gewinnausschüttung gewertet (€ 5.686,87).

Unter Tz 30 wurden unter Geschäftsausstattung erfasste Kosten für das Jahr 2001 in der Höhe von S 67.000,00 als verdeckte Gewinnausschüttungen gewertet.

Unter Tz 31 wurden Zahlungen an C.M., die nicht in seinen Einkommensteuererklärungen Niederschlag gefunden haben und zu denen auch keine entsprechenden Vereinbarungen vorlagen, als verdeckte Gewinnausschüttungen gewertet (2000 S 474.197,00 Geschäftsführerentgelt und S 265.000,00 Provisionen und 2001 S 400.000,00 Provisionen).

Zusammen ergeben sich verdeckte Gewinnausschüttungen für 2000 in der Höhe von S 1.132.363,00, 2001 S 735.584,00 und 2002 € 26.610,75.

Für die Jahre 2003 bis 2005 wurde ebenfalls eine Betriebsprüfung abgehalten, die zu einer weiteren Kapitalertragsteurnachforderung für das Jahr 2003 geführt hat.

Unter Tz 8 des Prüfungsberichtes vom 16. August 2007 wird festgehalten, dass im Jahr 2003 Gesellschaftsanteile an der S.GmbH, die im Betriebsvermögen der B.GmbH waren, an C.M. um nur € 1,00 abgetreten worden waren. Laut Firmenbuch war für die Anteile im Wert von € 28.000,00 der Hälftebetrag von € 14.000,00 einbezahlt. Nach Ansicht der Betriebsprüfung stellt die Abtretung eine Vorteilsgewährung an C.M. dar und ist im Ausmaß von € 13.999,00 (zuzüglich der von der Firma übernommenen Kest) als verdeckte Gewinnausschüttung in der Höhe von € 18.665,33 anzusetzen.

*Gemäß § 248 BAO kann der nach Abgabenvorschriften Haftungspflichtige kann gemäß 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 Abgabenbehörde hat in einem Haftungsverfahren von der objektiven Richtigkeit der Abgabenfestsetzung auszugehen (VwGH 27.2.2008, 2005/13/0094).

Allfällige Einwendungen gegen das Vorliegen einer verdeckten Gewinnausschüttung sind daher im Berufungsverfahren gegen die Haftungsinanspruchnahme nicht zu prüfen, sondern davon auszugehen, dass die Verpflichtung zur Entrichtung von Kapitalertragsteuer und Körperschaftsteuer zu den im Prüfungsbericht festgestellten Zeiträumen entstanden ist.

*Gemäß § 79 Abs. 1 EStG hat der Arbeitgeber die gesamte Lohnsteuer, die in einem Kalendermonat einzubehalten war, spätestens am 15. Tag nach Ablauf des Kalendermonates in einem Betrag an das Finanzamt der Betriebsstätte abzuführen.*

Für die Zeiträume Jänner 2000 bis Dezember 2002 wurde eine Lohnsteuerprüfung abgehalten, die zu Abgabennachforderungen (Abfuhrdifferenzen gegenüber den in der Buchhaltung und den Lohnkonten ausgewiesenen Beträgen) an Lohnsteuer, Dienstgeberbeiträgen und Zuschlägen zu den Dienstgeberbeiträgen geführt hat. Die Bescheide stammen vom 30. November 2004.

Die haftungsgegenständlichen lohnabhängigen Abgaben für 1-12/2004 und 1-3/2005 wurden erst am 12. Juli 2005 mittels Selbstanzeige gemeldet und nicht entrichtet. Die damals neue steuerliche Vertretung legte offen, dass die Geschäftsführerbezüge durch den bisherigen Steuerberater nicht in der Lohnverrechnung berücksichtigt worden seien und erklärte, dass dieser Fehler im Rahmen der Neuübernahme saniert werden solle, sowie, dass die lohnabhängigen Abgaben für 10-12/2004 und 1 bis 3/2005 nunmehr nachgemeldet würde.

Diese Abgaben wurden weder bei deren Fälligkeit noch nach deren verspäteter Bekanntgabe im Juli 2005 entrichtet.

Die lohnabhängigen Abgaben für 11/2006, 12/2006, 1,2/2007 wurden erst am 12. April 2007 gemeldet und nicht entrichtet.

Die lohnabhängigen Abgaben für 3 und 4/2007 wurden zwar fristgerecht gemeldet aber nicht entrichtet.

*Gemäß § 21 Abs. 1 UStG 94 hat der Unternehmer spätestens am 15. Tag (Fälligkeitstag) des auf den Kalendermonat (Voranmeldungszeitraum) zweitfolgenden Kalendermonats eine Voranmeldung bei dem für die Einhebung der Umsatzsteuer zuständigen Finanzamt einzureichen, in der er die für den Voranmeldungszeitraum zu entrichtende Steuer selbst zu berechnen hat. Der Unternehmer hat eine sich ergebene Vorauszahlung spätestens am Fälligkeitstag zu entrichten.*

Die Umsatzsteuervorauszahlungen für Februar bis Mai 2007 wurden nicht bei Fälligkeit gemeldet und entrichtet, daher musste am 17. August 2007 im Rahmen der Betriebsprüfung eine Festsetzung vorgenommen werden. Die Schätzung orientierte sich an der Voranmeldung für Dezember 2006 und nahm einen monatlichen Umsatz von € 500,00 an.

Die Nachforderung an Körperschaftsteuer 2005 (Bescheid vom 19. Februar 2007) wurde nicht entrichtet.

Gemäß § 7 Abs. 2 BAO erstrecken sich persönliche Haftungen auch auf Nebenansprüche.

Dies betrifft die Anspruchszinsen wegen nicht fristgerechter Entrichtung der Körperschaftsteuern 2000 bis 2002 und 2005, Säumniszuschläge, Stundungszinsen und Pfändungsgebühren.

Alle Fälligkeitstermine fallen in den Zeitraum der handelsrechtlichen Geschäftsführung von C.M., daher war er für die Entrichtung verantwortlich und hat mit der Unterlassung der Bezahlung eine schuldhafte Pflichtverletzung begangen.

Die Lohnsteuer und Kapitalertragsteuer sind aus dem Gleichbehandlungsgrundsatz ausgenommen:

Aus der Bestimmung des § 78 Abs. 3 EStG 1988 ergibt sich 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).

Wenn die Mittel nicht zur Zahlung des vollen vereinbarten Bruttoarbeitslohnes ausreichen, hat der Arbeitgeber die Lohnsteuer von dem tatsächlich zur Auszahlung gelangenden niedrigeren Betrag zu berechnen und einzubehalten. Wird die Lohnsteuer nicht einbehalten und an das Finanzamt abgeführt, ist nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes - ungeachtet der wirtschaftlichen Schwierigkeiten der Primärschuldnerin - von einer schuldhaften Pflichtverletzung des Geschäftsführers auszugehen.

Eine Kürzung hinsichtlich der Bezahlung von Löhnen wurde nicht eingewendet.

Hinsichtlich der haftungsgegenständlichen 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 dem Betriebsfinanzamt abzuführen hat, sodass bei der Kapitalertragsteuer genauso wie auch bei der Lohnsteuer der Gleichbehandlungsgrundsatz nicht zum Tragen kommt. Wenn daher der Geschäftsführer die Kapitalertragsteuer nicht an das Finanzamt 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.

Für die anderen Abgabenschuldigkeit und Nebengebühren wäre es die Aufgabe von C.M. gewesen einen Nachweis zu erbringen, dass er bei deren Fälligkeit den Abgabengläubiger nicht schlechter behandelt hat als andere Gläubiger.

Einen diesbezüglichen Nachweis zu erbringen wurde er bereits mit Schreiben vom 1. Februar 2011 aufgefordert, wobei ihm auch die Fälligkeitstage der haftungsgegenständlichen Abgaben mitgeteilt wurden.

Unter den Punkten 5. und 6. dieses Schreibens wurde wie folgt ausgeführt:

*„5. Sofern die Gesellschaft bereits zu den jeweiligen Fälligkeitstagen der Abgaben nicht mehr über ausreichende liquide Mittel zur (vollen) Bezahlung aller Verbindlichkeiten verfügte, werden Sie ersucht, dies durch eine Auflistung sämtlicher Gläubiger mit zum Zeitpunkt der Abgabefälligkeiten gleichzeitig oder früher fällig gewordenen Forderungen darzulegen. In dieser Aufstellung müssen alle damaligen Gläubiger der Gesellschaft (auch die zur Gänze bezahlten) sowie die auf einzelne Verbindlichkeiten (Gläubiger) geleisteten Zahlungen (Quoten) enthalten sein. Außerdem sind alle verfügbar gewesenen liquiden Mittel (Bargeld und offene Forderungen) anzugeben bzw. gegenüber zu stellen.“*

*Es steht Ihnen frei, die maßgebliche finanzielle Situation zum Eintritt der Abgabenfälligkeiten, die offenen Verbindlichkeiten und die erbrachten Tilgungsleistungen an alle einzeln anzuführenden Gläubiger der Gesellschaft auch auf andere Art und Weise einwandfrei bekannt zu geben.*

*Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes obliegt Ihnen als Vertreter, Nachweise dafür zu erbringen, wie viel Zahlungsmittel zur Verfügung gestanden sind und in welchem Ausmaß die anderen Gläubiger der Gesellschaft noch Befriedigung erlangten, zu erbringen. Im Fall der Nichterbringung dieser Nachweise muss das Finanzamt davon ausgehen, dass Sie die Ihnen obliegende Verpflichtung, die fällig gewordenen Abgaben aus den verwalteten Mitteln zu entrichten, schulhaft verletzt haben, und diese Pflichtverletzung auch ursächlich für den Abgabenausfall bei der Gesellschaft ist. Unter diesen Umständen haften Sie für die uneinbringlichen Abgabenschuldigkeiten im vollen Ausmaß (z.B. VwGH 22.12.2005, 2005/15/0114)."*

C.M. wurde damit ganz detailliert mitgeteilt, wie ein von ihm zu erbringender Nachweis der Gleichbehandlung aller Gläubiger auszusehen hätte, dennoch wurde in der gegenständlichen Berufung nur lapidar die Gleichbehandlung aller Gläubiger ohne ein Nachweisanbot behauptet.

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 jedoch dem Vertreter. Auf diesem, nicht aber auf der Behörde, lastet auch die Verpflichtung zur Errechnung einer entsprechenden Quote. Vermag der Vertreter nachzuweisen, welcher Betrag bei anteilmäßiger Befriedigung der Forderungen an die Abgabenbehörde abzuführen gewesen wäre, so haftet er nur für die Differenz zwischen diesem und der tatsächlich erfolgten Zahlung. Wird dieser Nachweis nicht angetreten, kann dem Vertreter die uneinbringliche Abgabe zur Gänze vorgeschrieben werden (VwGH 28.5.2008, 2006/15/0322).

Dem Abgabenkonto ist zu entnehmen, dass am 19. Februar 2007 noch eine Einzahlung vorgenommen wurde. Nach einem Aktenvermerk vom 9. Mai 2007 wurde von einer weiteren Begehung abgesehen, da nach Angaben von C.M. ausständige Raten nachbezahlt werden sollten. Demnach standen um diese Zeit offenbar noch liquide Mittel zur Verfügung.

Da jedoch im Konkursverfahren lediglich eine Verteilung an Massegläubiger vorgenommen werden konnte, wird zu Gunsten des Haftenden davon ausgegangen, dass er bei Fälligkeit der Säumniszuschläge 2007 am 16. August 2007 keinerlei Geldmittel mehr zur Bezahlung zur Verfügung hatte.

Das Vorbringen, dass von der Masse etwaige Ansprüche nicht verfolgt worden seien, deren Betreibung dazu geführt hätte, dass gegebenenfalls auch das Finanzamt mit einer höheren Quote bedient worden wäre, ist nicht geeignet C.M. von einer Haftungsinanspruchnahme zu befreien, da das Finanzamt nur auf leicht verwertbares Vermögen zu greifen hat. Forderungen, die nur mit entsprechendem Nachdruck, allfälligen Gerichtsverfahren,

einbringlich gemacht werden könnten, zählen nicht zum leicht verwertbaren Vermögen (z.B. VwGH 22.9.2000, 98/15/0148).

Nur schuldhafte Verletzungen abgabenrechtlicher Pflichten berechtigen zur Haftungsinanspruchnahme. Eine bestimmte Schuldform ist jedoch nicht gefordert (z. B. VwGH 18.10.1995, 91/13/0037, 31.10.2000, 95/15/0137).

Das Vorbringen, dass ein Fehler des ehemaligen Steuerberaters ursächlich für die Nichteinbringlichkeit von Abgabenschulden bei der Primärschuldnerin sei, spricht offenbar die fehlgeschlagene Selbstanzeige hinsichtlich der Verfehlungen bei der Meldung und Entrichtung lohnabhängiger Abgaben an. In diesem Fall ist C.M. nicht zur Last zu legen, dass er Dienstgeberbeiträge und Zuschläge zu den Dienstgeberbeiträgen bei deren Fälligkeit nicht entrichtet hat, sondern, dass er es bei Erstattung der Selbstanzeige nach Kenntnisnahme von seiner diesbezüglichen Zahlungsverpflichtung unterlassen hat, die Einzahlungen vorzunehmen. Im Juli 2005 hat er unbestritten noch über Geldmittel der Gesellschaft verfügen können.

Der bestellte Vertreter einer juristischen Person, der die diese betreffenden Abgaben nicht entrichtet hat, haftet, wenn die Abgaben bei der juristischen Person nicht eingebraucht werden können und er nicht beweisen kann, dass die Abgaben ohne sein Verschulden nicht entrichtet werden konnten. Dem Vertreter obliegt die konkrete Darstellung der Gründe, die der gebotenen rechtzeitigen Abgabenentrichtung entgegenstanden. Bei schuldhafter Pflichtverletzung spricht die Vermutung für die Verursachung der Uneinbringlichkeit der Abgaben (VwGH 9.7.1997, 94/13/0281).

Infolge der schuldhaften Pflichtverletzung durch C.M. konnte die Abgabenbehörde nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 30.5.1989, 89/14/0044) auch davon ausgehen, dass die Pflichtverletzung Ursache für die Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben war.

Nach Lehre und Rechtsprechung ist die Heranziehung zur Haftung in das Ermessen der Abgabenbehörde gestellt, wobei die Ermessensentscheidung im Sinne des § 20 BAO innerhalb der vom Gesetz gezogenen Grenzen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen ist. Dem Gesetzesbegriff "Billigkeit" ist dabei die Bedeutung "berechtigte Interessen der Partei", dem Gesetzesbegriff "Zweckmäßigkeit" die Bedeutung "öffentliches Anliegen an der Einbringung der Abgaben" beizumessen. Von einer ermessenswidrigen Inanspruchnahme wird vor allem dann gesprochen, wenn die Abgabenschuld vom Hauptschuldner ohne Gefährdung und ohne Schwierigkeit rasch eingebraucht werden kann.

Zu dem Umstand, dass über das Vermögen des C.M. am 31. Dezember 2010 ein Schuldenregulierungsverfahren eröffnet wurde, ist auf folgende Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes zu verweisen:

Ist eine Einbringlichmachung beim Primärschuldner unzweifelhaft nicht gegeben, kann die Frage der Einbringlichkeit der Haftungsschuld beim Haftenden von der Abgabenbehörde bei ihren Zweckmäßigkeitüberlegungen vernachlässigt werden (VwGH 16.12.1999, 97/16/0006).

Die Geltendmachung der Haftung kann auch dann zweckmäßig sein, wenn die Haftungsschuld im Zeitpunkt der Geltendmachung uneinbringlich ist, da dies nicht ausschließt, dass künftig neu hervorgekommenes Vermögen oder künftig erzielte Einkünfte zur Einbringlichkeit führen können (VwGH 28.11.2002, 97/13/0177; VwGH 14.12.2006, 2006/14/0044). Die wirtschaftliche Lage des Haftungspflichtigen steht für sich allein daher noch in keinem erkennbaren Zusammenhang mit der Geltendmachung der Haftung (VwGH 23.4.2008, 2004/13/0142).

Die Berufung war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 11. Jänner 2013