



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vom 24. Juli 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Oststeiermark vom 24. Juni 2008 betreffend Haftung gemäß § 9 in Verbindung mit § 80 BAO entschieden:

Der Berufung wird teilweise stattgegeben und die Haftung auf folgende Abgaben im Gesamtbetrag von 67.760,80 € eingeschränkt:

Abgabenart	Fälligkeitstag	Betrag	Betrag abzüglich Quote
Umsatzsteuer 07/2007	17.09.2007	723,50	639,28
Lohnsteuer 09/2007	15.10.2007	6.081,95	5.374,01
Säumniszuschlag 1 2007	17.10.2007	121,64	107,48
Säumniszuschlag 1 2007	17.10.2007	78,53	69,39
Säumniszuschlag 1 2007	17.10.2007	142,56	125,97
Einhebungsgebühren 2007	25.10.2007	110,23	97,40
Einhebungsgebühren 2007	25.10.2007	0,55	0,49
Umsatzsteuer 09/2007	15.11.2007	4.032,64	3.563,24
Lohnsteuer 10/2007	15.11.2007	5.805,06	5.129,35
Dienstgeberbeitrag 10/2007	15.11.2007	2.556,49	2.258,91
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 10/2007	15.11.2007	238,61	210,84
Körperschaftsteuer 10-12/2007	15.11.2007	439,00	387,90

Säumniszuschlag 1 2007	16.11.2007	116,10	102,59
Säumniszuschlag 1 2007	16.11.2007	51,13	45,18
Einhebungsgebühren 2007	29.11.2007	43,10	38,08
Einhebungsgebühren 2007	29.11.2007	0,55	0,49
Lohnsteuer 11/2007	17.12.2007	5.805,06	5.129,35
Dienstgeberbeitrag 11/2007	17.12.2007	2.556,49	2.258,91
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 11/2007	17.12.2007	238,61	210,84
Säumniszuschlag 2 2007	17.12.2007	58,42	51,62
Säumniszuschlag 2 2007	17.12.2007	67,23	59,40
Säumniszuschlag 1 2007	17.12.2007	163,40	144,38
Säumniszuschlag 1 2007	17.12.2007	121,64	107,48
Säumniszuschlag 1 2007	17.12.2007	78,53	69,39
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 12/2007	15.01.2008	239,99	212,06
Säumniszuschlag 2 2007	15.01.2008	71,28	62,98
Säumniszuschlag 1 2007	17.01.2008	116,10	102,59
Säumniszuschlag 1 2007	17.01.2008	51,13	45,18
Säumniszuschlag 1 2007	17.01.2008	80,65	71,26
Einhebungsgebühren 2008	17.01.2008	170,76	150,88
Einhebungsgebühren 2008	17.01.2008	0,55	0,49
Umsatzsteuer 12/2007	15.02.2008	3.956,52	3.495,98
Lohnsteuer 01/2008	15.02.2008	6.483,51	5.728,83
Dienstgeberbeitrag 01/2008	15.02.2008	2.617,34	2.312,68
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 01/2008	15.02.2008	244,28	215,85
Lohnsteuer 01/2008	15.02.2008	5.781,79	5.108,79
Dienstgeberbeitrag 01/2008	15.02.2008	2.545,20	2.248,94
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 01/2008	15.02.2008	237,55	209,90
Körperschaftsteuer 01-03/2008	15.02.2008	437,00	386,13
Säumniszuschlag 2 2007	18.02.2008	58,05	51,29
Säumniszuschlag 1 2007	18.02.2008	159,73	141,14
Säumniszuschlag 1 2007	18.02.2008	116,10	102,59
Säumniszuschlag 1 2007	18.02.2008	51,13	45,18
Umsatzsteuer 01/2008	17.03.2008	4.953,31	4.376,74

Säumniszuschlag 2 2007	18.03.2008	60,82	53,74
Säumniszuschlag 1 2008	18.03.2008	115,67	102,21
Säumniszuschlag 1 2008	18.03.2008	51,43	45,44
Säumniszuschlag 1 2008	18.03.2008	73,72	65,14
Umsatzsteuer 02/2008	15.04.2008	4.639,31	4.099,29
Säumniszuschlag 3 2007	17.04.2008	71,28	62,98
Säumniszuschlag 2 2007	17.04.2008	58,05	51,29
Säumniszuschlag 1 2008	17.04.2008	129,67	114,58
Säumniszuschlag 1 2008	17.04.2008	52,35	46,26
Säumniszuschlag 1 2008	17.04.2008	115,64	102,18
Säumniszuschlag 1 2008	17.04.2008	50,90	44,98
Säumniszuschlag 1 2008	17.04.2008	112,45	99,36
Einhebungsgebühren 2008	24.04.2008	52,55	46,43
Einhebungsgebühren 2008	24.04.2008	0,55	0,49
Einhebungsgebühren 2008	15.05.2008	52,83	46,68
Einhebungsgebühren 2008	15.05.2008	0,55	0,49
Umsatzsteuer 03/2008	15.05.2008	3.158,67	2.791,00
Lohnsteuer 04/2008	15.05.2008	6.299,33	5.566,09
Dienstgeberbeitrag 04/2008	15.05.2008	2.550,10	2.253,27
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 04/2008	15.05.2008	232,53	205,46
Körperschaftsteuer 04-06/2008	15.05.2008	437,00	386,13
Säumniszuschlag 3 2007	16.05.2008	58,05	51,29
Säumniszuschlag 2 2007	16.05.2008	58,05	51,29
Säumniszuschlag 1 2008	16.05.2008	99,07	87,54
Säumniszuschlag 3 2007	19.06.2008	60,82	53,75
Säumniszuschlag 1 2008	19.06.2008	92,79	81,99

Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

### Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) war laut Firmenbuchauszug seit 3. Februar 2005 handelsrechtlicher Geschäftsführer der X.GmbH, die im Finanzamtsbereich eine Gastwirtschaft und Bäckerei betrieb.

Mit dem Bescheid vom 24. Juni 2008 nahm das Finanzamt Oststeiermark den Bw. als Haftungspflichtigen gemäß § 9 Abs. 1 in Verbindung mit § 80 BAO für die aushaftenden Abgabenschuldigkeiten der X.GmbH im Ausmaß von 84.485,34 € in Anspruch.

Begründend wurde ausgeführt, die Einbringung des Abgabenrückstandes bei der GmbH sei nicht möglich.

Zugesagte Zahlungsvereinbarungen seien mehrmals nicht eingehalten worden.

Die Generalzession sämtlicher Forderungen an die I.Bank stelle eine einseitige Gläubigerbegünstigung dar, wodurch die Abgabenbehörde bewusst benachteiligt worden sei.

Der Bw. hafte für die Abgabenschulden der GmbH als ihr Vertreter, da eine Entrichtung an den Fälligkeitstagen nicht erfolgt sei. Es sei somit von einer schuldhaften Verletzung der abgabenrechtlichen Pflichten durch den Bw. auszugehen.

Hinsichtlich der Lohnsteuer ergebe sich die schuldhafte Pflichtverletzung der abgabenrechtlichen Pflichten aus der Nichtbeachtung der Kürzungspflicht (§§ 79 Abs. 1 bzw. 78 Abs. 3 EStG 1988).

Gegen diesen Bescheid brachte der Bw. am 24. Juli 2008 das Rechtsmittel der Berufung ein. Die aushaftenden Abgabenschuldigkeiten und die Rückstandsaufgliederung vom 24. Juni 2008 seien dem Grunde und der Höhe nach unrichtig.

Es könne von keiner schuldhaften Pflichtverletzung des Bw. ausgegangen werden, da die zugesagten Zahlungsvereinbarungen grundsätzlich eingehalten worden seien. Dass manche Zahlungen aus den genehmigten Stundungsansuchen nicht geleistet werden konnten, liege ausschließlich in der wirtschaftlichen Natur des Unternehmens, „welche nicht vom Tun und Handeln des Geschäftsführers abhängig waren und auch nicht in seinem Einflussbereich standen“.

Es bestehe keine Generalzession sämtlicher Forderungen an die I.Bank, sondern vielmehr seit Jänner 2005 ein Factoringvertrag. Im Zeitpunkt des Verkaufs der Forderungen hätten keine Abgabenschuldigkeiten bestanden, weshalb es zu keiner bewussten Benachteiligung durch Nichtentrichtung der Abgabenverbindlichkeiten gekommen sei.

Die X.GmbH sei Anfang des Jahres 2007 wegen massiver Rohstoffpreis- und Energiepreiserhöhungen, die wegen der Marktsituation nicht den Kunden weiter gegeben werden konnten, in wirtschaftliche Schwierigkeiten geraten.

Ebenso hätten wegen dem geänderten Lebensmittelgesetz Ende des Jahres 2006 bis Mitte des Jahres 2007 Investitionen in der Höhe von 90.000,00 € eingesetzt werden müssen, andernfalls der Betrieb von der Lebensmittelpolizei geschlossen worden wäre.

Auf Grund der Verlustsituation im 2. Halbjahr 2007 seien vom Geschäftsführer Rationalisierungsmaßnahmen zur Erhaltung des Normalbetriebes, des Betriebsstandortes und der Arbeitsplätze durchgeführt worden.

Seit Juni 2007 erhalte der Geschäftsführer für seine Tätigkeit keinen Bezug.

Alle Gläubiger der X.GmbH seien vom Geschäftsführer gleich behandelt worden.

Die Abgabenschulden nach der Zahlungsstockung gegen Ende des Jahres 2007 seien entstanden „sowie die liquiden Mittel vom Geschäftsführer auf die Gläubiger gleichmäßig verteilt wurden“.

Die Abgabenbehörde habe zur Einbringung der Abgabenrückstände aus dem Jahr 2007 „keine entsprechenden Pfandrechtsmittel getroffen bzw. versucht diese einer Verwertung zuzuführen“.

Hinsichtlich des Dienstgeberbeitrages und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag entstehe der Republik Österreich kein Schaden, der vom Geschäftsführer zu vertreten sei.

Ebenso sei der Kürzungspflicht der Lohnsteuer entsprochen worden, da die vorhandenen Mittel für die Löhne und die daraus resultierenden Lohnabgaben bezahlt worden seien.

In Folge der derzeit bei der GmbH statt findenden GPLA-Prüfung seien wesentliche Abgabengutschriften, insbesondere aus Lohnsteuer zu erwarten. Ebenso seien Abgabengutschriften aus der Veranlagung 2006, 2007 und 2008 zu erwarten.

Für gewinnabhängige Abgaben treffe den Geschäftsführer keine Haftung.

Eine schuldhafte Pflichtverletzung des Bw. als Vertreter der Gesellschaft liege nicht vor, weshalb beantragt werde, der Berufung stattzugeben.

In der Eingabe vom 15. Juli 2008 beantragte die GmbH, die Zahlungen bzw. Zahlungen mit Verrechnungsweisung vom 1. Februar 2008, 27. März 2008 und 8. Mai 2008 auf dem Abgabenkonto den entsprechenden Abgabenarten und -perioden zuzurechnen.

Zu diesem Antrag teilte das Finanzamt der GmbH am 24. Juli 2008 mit, die Zahlungen vom 1. März 2008 und vom 27. März 2008 seien jeweils zwecks Abwendung einer eingeleiteten Fahrnisversteigerung geleistet worden, weshalb die Verrechnung gemäß § 214 Abs. 6 BAO zwingend auf die Abgaben, die Gegenstand des Vollstreckungsverfahrens gewesen seien, vorgenommen worden sei.

Mit dem Beschluss des Landesgerichtes für ZRS Graz vom 19. August 2008 wurde über die X.GmbH das Konkursverfahren eröffnet und die Gesellschaft aufgelöst.

Der Masseverwalter hat der Behörde am 2. September 2010 mitgeteilt, dass die Gläubiger der X.GmbH mit einer Quotenzahlung in der Höhe von 11,634155 % rechnen können.

Mit dem Vorhalt vom 16. Oktober 2008 ersuchte das Finanzamt den Bw. für den Fall, dass die X.GmbH zu den jeweiligen Fälligkeitstagen der Abgaben nicht über ausreichende Mittel zur (vollen) Bezahlung aller Verbindlichkeiten verfügt habe, eine Auflistung sämtlicher Gläubiger mit den zum Zeitpunkt der Abgabefälligkeiten gleichzeitig oder früher fällig gewordenen Forderungen sowie alle verfügbar gewesenen liquiden Mittel darzulegen, den Factoringvertrag mit der I.Bank vorzulegen und bekannt zu geben, bis zu welchem Zeitraum die Löhne in ungekürzter Höhe an die Dienstnehmer zur Auszahlung gelangt seien.

In der Eingabe vom 14. November 2008 gab der Bw. bekannt, über das Vermögen seines protokollierten Einzelunternehmens sei das Insolvenzverfahren eröffnet worden. Er müsse daher nicht nur das Rechnungswesen der X.GmbH, sondern im Auftrag des Masseverwalters auch sein Rechnungswesen durcharbeiten. Er ersuche, die Frist für die Beantwortung der Fragen bis 15. Jänner 2009 zu erstrecken.

Eine Beantwortung dieses Vorhaltes erfolgte bis dato nicht.

Mit der Berufungsvorentscheidung vom 21. April 2009 wies das Finanzamt Oststeiermark die Berufung als unbegründet ab. Die Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben stehe auf Grund der Konkurseröffnung fest. Die Abgaben seien an den Fälligkeitstagen nicht entrichtet worden; die in der Berufung angeführten Gründe für deren Nichtentrichtung seien unmaßgeblich.

Da dem Ergänzungsvorhalt nicht entsprochen worden sei, könne nicht beurteilt werden, ob die vorhandenen Mittel dem Gleichbehandlungsgrundsatz entsprechend verwendet worden seien. Es sei daher von einer schuldhaften Pflichtverletzung des Bw. auszugehen.

Im Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz vom 22. Mai 2009 bringt der Bw. vor, die Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung würden zurückgewiesen; es werde auf die bisherigen Eingaben samt Begründungen verwiesen. Eine ausführliche Begründung werde dem Finanzamt mit gesonderter Post überreicht.

Eine weitere Stellungnahme ist bis dato nicht eingelangt.

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

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

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

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).

Da der Masseverwalter angezeigt hat, dass die Konkursgläubiger eine Quote in der Höhe von ca. 11,64 % ihrer Forderungen erhalten werden, steht auf Grund der ergebnislosen Einbringungsversuche des Finanzamtes sowie der Auflösung der Gesellschaft in Folge der Eröffnung des Konkursverfahrens am 19. August 2008 fest, dass die haftungsgegenständlichen Abgaben bei der Primärschuldnerin in dem die Quotenzahlungen übersteigenden Ausmaß nicht mehr eingebracht werden können und daher objektiv uneinbringlich sind.

Der Berufung war daher insoweit stattzugeben, als von den im Haftungsbescheid angeführten Beträgen jeweils die prognostizierte Quotenzahlung in der Höhe von 11,64 % abzuziehen war.

Unbestritten ist, dass der Bw. vom 3. Februar 2005 bis zur Eröffnung des Konkursverfahrens allein vertretungsbefugter Geschäftsführer der X.GmbH war (Firmenbuchauszug vom 18. September 2009) und damit zu den im § 80 genannten Personen zählt, die gemäß § 9 BAO zur Haftung herangezogen werden können.

Der Bw. wurde zur Haftung für Abgabenschuldigkeiten in der Höhe von insgesamt 84.485,34 € herangezogen. Im Einzelnen ist die Aufgliederung des Haftungsbetrages der dem Haftungsbescheid angeschlossenen Rückstandsaufgliederung vom 24. Juni 2008 zu entnehmen. Das Vorbringen des Bw., die Rückstandsaufgliederung sei dem Grunde und der Höhe nach unrichtig, ist nicht nachvollziehbar. Eine diesbezügliche Begründung blieb der Bw. schuldig.

Die Haftung nach § 9 BAO besteht für Abgaben, bei denen der Vertretene Eigenschuldner oder Haftungspflichtiger ist. Eine Einschränkung der Haftung auf nicht gewinnabhängige

Abgaben ist im § 9 BAO nicht vorgesehen, weshalb das Vorbringen, für gewinnabhängige Abgaben treffe den Geschäftsführer keine Haftung, nicht zutrifft.

Eine weitere Voraussetzung zur Erfüllung des Tatbestandes des § 9 BAO ist eine schuldhaftes Pflichtverletzung durch den Vertreter. Zu dessen Pflichten gehört es, für die Entrichtung der Abgaben Sorge zu tragen. 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 schuldhaftes Pflichtverletzung angenommen werden darf (VwGH 9.7.1997, 94/13/0281).

Die Pflicht des Vertreters, die vom Vertretenen geschuldeten Abgaben zu entrichten, besteht nur insoweit, als hierfür liquide Mittel vorhanden sind. Hatte der Vertreter Gesellschaftsmittel zur Verfügung, die zur Befriedigung sämtlicher Schulden der Gesellschaft nicht ausreichen, liegt es an ihm, nachzuweisen, dass er die vorhandenen Mittel zur anteiligen Befriedigung aller Verbindlichkeiten verwendet und somit die Abgabenschulden nicht schlechter behandelt hat (Gleichbehandlungsgrundsatz).

Die vom Bw. dargestellten wirtschaftlichen Schwierigkeiten der GmbH sowie die erforderlichen hohen Investitionen in den Betrieb sind unbestritten. Das Vorbringen wirtschaftlicher Schwierigkeiten ist aber nicht geeignet, die Gleichbehandlung der Abgabenschulden mit den übrigen Verbindlichkeiten nachzuweisen.

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 (VwGH 21.1.2004, 2002/13/0218, mwN).

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 nicht der Abgabenbehörde, sondern dem Vertreter. Trotz Aufforderung der Abgabenbehörde vom 16. Oktober 2008, eine Auflistung sämtlicher Gläubiger mit den zum Zeitpunkt der Abgabefälligkeiten gleichzeitig oder früher fällig gewordenen Forderungen sowie alle verfügbar gewesen liquiden Mittel darzulegen, und ungeachtet der den Geschäftsführer treffenden qualifizierten Behauptungs-



und Nachweispflicht, weil in der Regel nur dieser in die Gebarung des Vertretenen Einsicht hat, die ihm entsprechende Behauptungen und Nachweise ermöglicht (Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 9 Tz 22), blieb der Bw. einen Nachweis seiner Behauptung, alle Gläubiger der Grabner GmbH seien von ihm gleich behandelt worden, schuldig.

Eine vom Bw. im Vorlageantrag angekündigte weitere Stellungnahme ist bis dato nicht eingelangt, obwohl das Finanzamt diese im Zuge eines Telefonates mit dem Masseverwalter des Bw. (und gleichzeitiger Anwesenheit des Bw.) urgiert hat (siehe Aktenvermerk vom 16. Juli 2009). Auch nach der Vorlage der Berufung an den Unabhängigen Finanzsenat, wovon der Bw. am 22. Juli 2009 verständigt wurde, langte keine weitere Eingabe seitens des Bw. ein.

Die nach der ständigen Judikatur einem Vertreter auferlegten Beweispflichten wurden seitens der Abgabenbehörde sowohl im Vorhalt vom 6. Dezember 2006 als auch in der Berufungsvorentscheidung vom 21. April 2009 ausführlich dargelegt, ohne dass der Haftungspflichtige im Vorlageantrag auf diese Ausführungen eingegangen wäre.

Wenngleich die den Haftungspflichtigen treffende besondere Behauptungs- und Beweislast nicht überspannt und so ausgelegt werden kann, dass die Behörde jeder Ermittlungspflicht entbunden wäre, obliegt es dem (potentiell) Haftungspflichtigen, nicht nur ganz allgemeine, sondern einigermaßen konkrete, sachbezogene Behauptungen (siehe auch VwGH 29.1.1993, 92/17/0042) darzulegen. Das Vorbringen des Bw. in der Berufung, eine schuldhaft Pflichtverletzung im Sinne des § 9 BAO liege nicht vor und alle Gläubiger seien gleich behandelt worden, stellt kein derartiges konkretes Vorbringen dar.

Da der Vertreter den Nachweis, welcher Betrag bei anteilmäßiger Befriedigung der Forderungen an die Abgabenbehörde abzuführen gewesen wäre, nicht erbracht hat, kann ihm die uneinbringliche Abgabe zur Gänze vorgeschrieben werden (VwGH 23.4.1998, 95/15/0145, 25.1.1999, 97/17/0144, 20.4.1999, 94/14/0147).

Die Bevorzugung eines einzelnen Gläubigers oder einiger Gläubiger stellt eine schuldhaft Pflichtverletzung durch den Vertreter dar, sofern dieses Verhalten eine Verkürzung der Abgaben bewirkt hat. Auch Zahlungen, die zur Aufrechterhaltung des Geschäftsbetriebes erforderlich sind, sind vom Gleichbehandlungsgebot umfasst (VwGH 27.4.2005, 2004/14/0030). Der von der GmbH abgeschlossene Factoringvertrag wurde der Abgabenbehörde trotz Aufforderung nicht vorgelegt. Da die Benachteiligung der Abgabenverbindlichkeiten nicht im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses, sondern im Haftungszeitraum zu beurteilen ist, geht das Vorbringen, im Zeitpunkt seines Abschlusses habe es keine Abgabenrückstände gegeben, weshalb eine bewusste Benachteiligung der Abgabenverbindlichkeiten nicht stattgefunden habe, ins Leere.

Nach der Aktenlage wurde der Betrieb der GmbH bis zur Konkurseröffnung am 19. August 2008 geführt, sodass von der Bezahlung laufender Betriebsaufwendungen zur Aufrechterhaltung des Geschäftsbetriebes ausgegangen werden kann. Zur Gleichbehandlung seiner Gläubiger hat der Bw. kein wie immer geartetes Vorbringen erstattet, wobei, wie bereits ausgeführt, eine Privilegierung von Gläubigern auch in der Bezahlung laufender Betriebsaufwendungen - auch wenn dies für die Aufrechterhaltung des Geschäftsbetriebes notwendig ist – besteht (VwGH 27.4.2005, 2004/14/0030).

Hinsichtlich der im Haftungsbescheid angeführten Lohnsteuer ist darauf hinzuweisen, dass nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ungeachtet der wirtschaftlichen Schwierigkeiten der GmbH von einer schuldhaften Pflichtverletzung des Geschäftsführers auszugehen (VwGH 19.2.2002, 98/14/0189) ist, wenn Lohnsteuer nicht einbehalten und an das Finanzamt abgeführt wird. Gemäß § 79 Abs. 1 EStG 1988 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. Nach der durch das Erkenntnis eines verstärkten Senates vom 18.10.1995, 91/13/0037, 0038, VwSlg 7038 F/1995, ausdrücklich aufrecht erhaltenen ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes fällt es nämlich einem Vertreter im Sinne der §§ 80 ff BAO als Verschulden zur Last, wenn er Löhne auszahlt, aber die darauf entfallende Lohnsteuer nicht an das Finanzamt entrichtet. Der Kürzungspflicht der Lohnsteuer wurde entgegen dem Vorbringen des Bw. nach der Aktenlage nicht entsprochen (die Lohnabgaben 09/07, 10/07, 11/07, 12/07, 01/08, 04/08 wurden gemeldet, aber nicht entrichtet, siehe Buchungsabfrage des Abgabekontos StNr. 029/7399). Dass der Republik Österreich hinsichtlich der Nichtabfuhr von Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag kein Schaden entstehe, kann nicht nachvollzogen werden. Die Haftung umfasst auch diese Abgaben.

Die von der GmbH eingebrachten Zahlungserleichterungsansuchen betreffen Zeiträume vor dem haftungsgegenständlichen Zeitraum (Zahlungserleichterungsansuchen vom 26. März 2007 und vom 31. Mai 2007), weshalb darauf nicht näher einzugehen ist. Zum Vorbringen, Zahlungsvereinbarungen (mit dem Finanzamt) seien grundsätzlich eingehalten worden, wird jedoch auf die jeweils bereits bei der ersten Ratenzahlung eingetretenen Terminverluste verwiesen (9. Mai 2007 und 9. Juli 2007).

Hinsichtlich des Vorwurfes, die Abgabenbehörde habe die Einbringung der Abgabenrückstände nicht konsequent betrieben, wird auf die Vielzahl der Einbringungsversuche seitens des Finanzamtes verwiesen. Da diese jedoch nur teilweise (siehe die in den Akten erliegenden

Versteigerungssedikte) zum Erfolg führten, wurde am 24. Juni 2008 der angefochtene Haftungsbescheid erlassen.

Aus folgenden Gründen war der Haftungsbetrag einzuschränken:

Die Umsatzsteuer 12/2007 haftet auf Grund der Gutschrift aus der Veranlagung der Umsatzsteuer 2007 am 11. September 2008 (1.666,09 €) nur mehr in der Höhe von 3.956,52 € (statt mit 5.622,61 €) aus.

Im Spruch des Haftungsbescheides ist die Haftung für einen bestimmten Abgabebetrag einer bestimmten Abgabe geltend zu machen. Damit wird die „Sache“ des konkreten Haftungsverfahrens und insoweit auch der Rahmen für die Änderungsbefugnis der Abgabenbehörde zweiter Instanz im Berufungsverfahren im Sinne des § 289 Abs. 2 BAO festgelegt. Eine Abänderung ist demnach nur dann möglich, wenn einzelne Abgabenschuldigkeiten ausgewiesen sind. Im Haftungsbescheid vom 24. Juni 2008 wurde unter Abgabenart „19“ ein Betrag von 6.132,08 € geltend gemacht. Dabei handelt es sich um die Lohnabgaben (Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag) für die Zeiträume 12/2007, 1/2008 und 2/2008. Da jedoch hinsichtlich dieses Betrages im Haftungsbescheid keine Zuordnung der Abgaben erfolgt ist, der Bw. daher für die genannten Abgaben von der Abgabenbehörde erster Instanz nicht in Anspruch genommen wurde und dies im Berufungsverfahren auch nicht nachgeholt werden kann, war der Berufung insoweit stattzugeben.

Von diesem Betrag (84.485,34 € minus Umsatzsteuer 2007 1.666,09 € minus Lohnabgaben 12/2007, 1/2008 und 2/2008 6.132,08 € = 76.687,17 €) ist, wie bereits ausgeführt, zusätzlich die Quotenzahlung des Masseverwalters von 11,64 % zu berücksichtigen.

Nach Lehre und Rechtssprechung 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 Schwierigkeiten rasch eingebracht werden kann.

In diesem Fall ist die Einbringlichmachung beim Primärschulder unzweifelhaft nicht gegeben, daher kann in Umsetzung des öffentlichen Anliegens auf Sicherung des Steueraufkommens nur auf den Bw. zurückgegriffen werden. Dass nunmehr auch über den Bw. ein

Konkursverfahren eröffnet wurde, ist für die Geltendmachung der Haftung nicht relevant.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (Erkenntnis 16.12.1999, 97/16/0006) kann die Frage der Einbringlichkeit der Haftungsschuld beim Haftenden von der Abgabenbehörde bei ihren Zweckmäßigkeitsüberlegungen vernachlässigt werden.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 2. September 2010