



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des M.K., (Bw.) vom 18. Oktober 2010 gegen den Haftungsbescheid gemäß §§ 9, 80 BAO des Finanzamtes Neunkirchen Wr. Neustadt vom 6. Oktober 2010 entschieden:

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

Zeitraum	Abgabenart	Betrag	Fälligkeit
2006	Umsatzsteuer	3.570,00	16.10.2006
12/2006	Umsatzsteuer	2.206,94	15.2.2007
2007	Umsatzsteuer	9.754,00	15.10.2007
1/2007	Umsatzsteuer	1.612,74	15.3.2007
3/2007	Umsatzsteuer	197,30	15.5.2007
4/2007	Umsatzsteuer	1.857,85	15.6.2007
5/2007	Umsatzsteuer	3.605,56	16.7.2007

6/2007	Umsatzsteuer	4.080,92	16.8.2007
9/2007	Umsatzsteuer	4.775,84	15.11.2007
2005	Lohnsteuer	9.859,34	16.1.2006
2006	Lohnsteuer	59.156,06	15.1.2007
2007	Lohnsteuer	54.050,63	15.1.2008
9/2007	Lohnsteuer	35,18	15.10.2007
10/2007	Lohnsteuer	99,13	15.11.2007
11/2007	Lohnsteuer	41,44	17.12.2007
7-9/2007	Körperschaftsteuer	1.278,75	16.8.2007
10-12/2007	Körperschaftsteuer	428,20	15.11.2007
2005	Dienstgeberbeitrag	1.812,02	16.1.2006
2006	Dienstgeberbeitrag	11.327,17	15.1.2007
2007	Dienstgeberbeitrag	9.972,28	15.1.2008
2/2007	Dienstgeberbeitrag	97,99	15.3.2007
3/2007	Dienstgeberbeitrag	136,03	16.4.2007
4/2007	Dienstgeberbeitrag	141,88	15.5.2007
5/2007	Dienstgeberbeitrag	127,30	15.6.2007
6/2007	Dienstgeberbeitrag	15,06	16.07.2007
9/2007	Dienstgeberbeitrag	199,58	15.10.2007
10/2007	Dienstgeberbeitrag	312,04	15.11.2007

11/2007	Dienstgeberbeitrag	417,07	17.12.2007
12/2007	Dienstgeberbeitrag	256,15	15.1.2008
2005	Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	169,12	16.1.2006
2006	Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	1.057,21	15.1.2007
2007	Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	954,64	15.1.2008
2/2007	Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	7,84	15.3.2007
3/2007	Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	10,89	16.4.2007
4/2007	Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	11,35	15.5.2007
5/2007	Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	10,18	15.6.2007
6/2007	Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	1,21	16.7.2007
9/2007	Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	15,97	15.10.2007
10/2007	Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	24,96	15.11.2007
11/2007	Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	33,37	17.12.2007
12/2007	Zuschlag zum	20,49	15.1.2008

	Dienstgeberbeitrag		
4/2007	Verspätungszuschlag	148,63	14.12.2007
5/2007	Verspätungszuschlag	288,45	14.12.2007
6/2007	Verspätungszuschlag	326,48	14.12.2007
2007	Pfändungsgebühr	60,43	28.6.2007
2007	Barauslagenersatz	1,07	28.6.2007
2007	Stundungszinsen	201,94	17.9.2007
2006	Säumniszuschlag ¹	91,62	19.2.2007

Summe: € 184.860,31

Entscheidungsgründe

Mit Haftungsbescheid vom 6. Oktober 2010 wurde der Bw. für folgende offene Abgabenschuldigkeiten der D.GesmbH zur Haftung herangezogen:

Zeitraum	Abgabenart	Betrag	Fälligkeit
2006	Umsatzsteuer	3.570,00	16.10.2006
12/2006	Umsatzsteuer	2.206,94	15.2.2007
2007	Umsatzsteuer	9.754,00	15.10.2007
1/2007	Umsatzsteuer	1.612,74	15.3.2007
3/2007	Umsatzsteuer	197,30	15.5.2007
4/2007	Umsatzsteuer	1.857,85	15.6.2007
5/2007	Umsatzsteuer	3.605,56	16.7.2007
6/2007	Umsatzsteuer	4.080,92	16.8.2007
9/2007	Umsatzsteuer	4.775,84	15.11.2007

2005	Lohnsteuer	9.859,34	16.1.2006
2006	Lohnsteuer	59.156,06	15.1.2007
2007	Lohnsteuer	54.050,63	15.1.2008
9/2007	Lohnsteuer	35,18	15.10.2007
10/2007	Lohnsteuer	99,13	15.11.2007
11/2007	Lohnsteuer	41,44	17.12.2007
7-9/2007	Körperschaftsteuer	1.278,75	16.8.2007
10-12/2007	Körperschaftsteuer	428,20	15.11.2007
2005	Dienstgeberbeitrag	1.812,02	16.1.2006
2006	Dienstgeberbeitrag	11.327,17	15.1.2007
2007	Dienstgeberbeitrag	9.972,28	15.1.2008
2/2007	Dienstgeberbeitrag	97,99	15.3.2007
3/2007	Dienstgeberbeitrag	136,03	16.4.2007
4/2007	Dienstgeberbeitrag	141,88	15.5.2007
5/2007	Dienstgeberbeitrag	127,30	15.6.2007
6/2007	Dienstgeberbeitrag	15,06	16.07.2007
9/2007	Dienstgeberbeitrag	199,58	15.10.2007
10/2007	Dienstgeberbeitrag	312,04	15.11.2007
11/2007	Dienstgeberbeitrag	417,07	17.12.2007
12/2007	Dienstgeberbeitrag	256,15	15.1.2008
2005	Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	169,12	16.1.2006
2006	Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	1.057,21	15.1.2007
2007	Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	954,64	15.1.2008
2/2007	Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	7,84	15.3.2007

3/2007	Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	10,89	16.4.2007
4/2007	Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	11,35	15.5.2007
5/2007	Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	10,18	15.6.2007
6/2007	Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	1,21	16.7.2007
9/2007	Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	15,97	15.10.2007
10/2007	Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	24,96	15.11.2007
11/2007	Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	33,37	17.12.2007
12/2007	Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	20,49	15.1.2008
4/2007	Verspätungszuschlag	148,63	14.12.2007
5/2007	Verspätungszuschlag	288,45	14.12.2007
6/2007	Verspätungszuschlag	326,48	14.12.2007
2007	Pfändungsgebühr	60,43	28.6.2007
2007	Barauslagenersatz	1,07	28.6.2007
2007	Stundungszinsen	201,94	17.9.2007
2006	Säumniszuschlag1	91,62	19.2.2007
2007	Säumniszuschlag1	373,20	

Gegen den Haftungsbescheid richtet sich die Berufung vom 18. Oktober 2010, in der vorgebracht wird, dass die D.GesmbH nicht mehr in der Lage gewesen sei Gehälter zu bezahlen. Die Disco sei am 31. Dezember 2007 zugesperrt und nicht mehr wieder geöffnet worden. Zahlungsunfähigkeit sei bereits 3 Monate vorher gegeben gewesen. Die Schätzungen seien viel zu hoch ausgefallen, daher werde sowohl die Haftungsinanspruchnahme als auch die Höhe der errechneten Summen bekämpft. Die Behauptung, der Bw. habe Gelder nicht ordnungsgemäß verteilt, sei unzutreffend, er habe keine Rechtswidrigkeit begangen. Er habe sofort einen Wirtschaftsanwalt beigezogen und ein entsprechendes Konkursverfahren eingeleitet. Aus dem Unternehmen seien keinerlei Mittel mehr zu entnehmen gewesen, der Steuerberater, die Lieferanten und die weiteren Gläubiger seien nicht mehr bezahlt worden. Nachdem auch die Stromkosten nicht mehr bezahlt werden konnten, sei zum 31. Dezember 2008 (? 2007) der Strom abgeschaltet worden.

Der Bw. habe keine schuldhafte Pflichtverletzung zu verantworten, daher werde die Aufhebung des Haftungsbescheides beantragt.

Am 20. Juli 2011 erging eine abweisende Berufungsvorentscheidung, in der festgestellt wird, dass der Bw. unstrittig als Geschäftsführer der D.GesmbH fungiert habe und ihm daher die Erfüllung der abgabenrechtlichen Verpflichtungen oblegen sei. Die Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgabenschuldigkeiten stehe ebenfalls fest, da mit Beschluss vom 3. November 2009 über das Vermögen der D.GesmbH das Konkursverfahren eröffnet worden sei, das zwischenzeitig nach Schlussverteilung aufgehoben worden sei. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sei es im Falle der Uneinbringlichkeit der Abgaben bei der Gesellschaft Sache des Geschäftsführers nachzuweisen, weshalb er nicht Sorge getragen habe, dass die Gesellschaft die anfallenden Abgaben rechtzeitig entrichtet habe, widrigenfalls die Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung annehmen dürfe.

Im Haftungsverfahren sei entscheidungswesentlich, ob der Geschäftsführer bei Fälligkeit der Abgabenverbindlichkeiten Mittel zur Bezahlung zur Verfügung hatte und die ihm zur Verfügung stehenden Mittel anteilig für die Begleichung aller fälligen Verbindlichkeiten verwendet habe.

Wenn die Mittel zur Befriedigung aller Gläubiger nicht ausreichen, beziehe sich das Gebot der Gleichbehandlung sämtlicher Gläubiger auf die Verwendung der vorhandenen liquiden Mittel zu den Fälligkeitszeitpunkten. Dabei dürfe der Abgabengläubiger nicht schlechter gestellt werden als die übrigen Gläubiger. Eine Verletzung des Gleichbehandlungsgrundsatzes könne sich auch durch die Bezahlung laufender Kosten ergeben, wenn nicht auch gleichzeitig die fälligen Abgabenschulden beglichen würden.

Nicht die Abgabenbehörde habe das Ausreichen der Mittel nachzuweisen, sondern der zur Haftung heranzuziehende Geschäftsführer das Fehlen ausreichender Mittel. Werde der Nachweis, dass die Abgabenbehörde gegenüber anderen Gläubigern nicht schlechter behandelt worden sei vom Geschäftsführer nicht erbracht, dürfe die Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung annehmen. Den Vertreter treffe im Haftungsverfahren eine qualifizierte Behauptungs- und Konkretisierungslast. Pauschale Behauptungen, dass der Gleichbehandlungsgrundsatz nicht verletzt worden sei, seien mangels jeder zahlenmäßigen Festlegung zu unkonkret, um der qualifizierten Mitwirkungspflicht des Vertreters an der Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes Rechnung zu tragen. Komme der Vertreter seiner diesbezüglichen Pflicht nicht nach, sei eine Haftung für den gesamten beim Primärschulder offen gebliebenen Abgabenbetrag zulässig. Deutliche Anhaltspunkte für die völlige Mittellosigkeit der Gesellschaft zu den Fälligkeitstagen ergeben sich laut Aktenlage keine.

Aus dem vorgelegten Kassabuch seien nur die Zahlungseingänge und Zahlungsausgänge ersichtlich, nicht jedoch die Höhe der Verbindlichkeiten zu den jeweiligen Fälligkeitstagen, sodass dadurch nicht abgeleitet werden könne, in welchem Ausmaß die übrigen Gläubiger Befriedigung erlangt haben. Der Nachweis der Gläubigergleichbehandlung sei auch durch die Eingabe des Steuerberaters vom 13. Juli 2011 nicht erbracht worden.

Die Lohnsteuer sei vom Gleichbehandlungsgrundsatz ausgenommen. Reichten die dem Arbeitgeber zur Verfügung stehenden Mittel zur Zahlung des vollen vereinbarten Arbeitslohnes nicht aus, so habe er Lohnsteuer von dem tatsächlich zur Auszahlung gelangenden niedrigeren Betrag zu berechnen und einzubehalten. In solchen Fällen dürften Löhne somit nicht in voller Höhe ausbezahlt werden. Sie seien anteilig zu kürzen gewesen.

Zur behaupteten Unrichtigkeit der nachgeforderten Lohnabgaben, die nach einer Prüfung erst während des Konkursverfahrens festgesetzt worden seien, werde der Bw. auf das Berufungsverfahren nach § 248 BAO verwiesen.

Gehe einem Haftungsbescheidverfahren ein Abgabenbescheid voran, sei die Behörde daran gebunden und habe sich in der Entscheidung über die Heranziehung zur Haftung grundsätzlich an den Abgabenbescheid zu halten, ein Eingehen auf Einwendungen gegen die Höhe der Abgabennachforderung sei nicht geboten.

Für die Haftungsinanspruchnahme sei der Zeitpunkt der Fälligkeit der selbst zu berechnenden lohnabhängigen Abgaben ausschlaggebend, die Fälligkeit der erst während des Konkursverfahrens festgesetzten Abgabennachforderungen läge jedenfalls vor Konkurseröffnung.

Die Voraussetzungen des § 9 Abs. 1 BAO seien gegeben, daher sei die Haftungsinanspruchnahme zu Recht erfolgt.

Dagegen richtet sich der Vorlageantrag vom 17. August 2011, in dem vorgebracht wird, dass sich der Bw. in seiner Zeit als Geschäftsführer der D.GesmbH eines Steuerberaters bedient und diesen beauftragt habe alles nach rechtem Wissen und Gewissen zu erledigen. Nun stelle er fest, dass dies scheinbar nicht zur Gänze erledigt worden sei.

Er möchte sich als zivile Person dafür rechtfertigen, dass er immer im Sinne des Unternehmens und entsprechend der Rechte und Pflichten des Staates Österreich gehandelt habe.

Zu dem geschäftlichen Verlauf des Unternehmens gebe es zu sagen, dass die Einnahmen 2007 in den Sommermonaten plötzlich rapide eingebrochen seien und der Druck der Lieferanten enorm geworden sei, sodass ein Abdecken aller offenen Beträge schier unmöglich

geworden sei. Daraufhin habe der Bw. einen Partner gesucht (C.GesmbH), der in dieser Zeit auch die handelsrechtlichen Geschäfte in die Hand genommen und ihn vertreten habe.

Nach einigen Monaten habe der Bw. gemerkt, dass auch diese Partnerschaft keine Verbesserung der Situation gebracht habe und Konkurs angemeldet. Er sei stets bemüht die Abgabenbehörde finanziell entsprechend zu bedienen, allerdings seien zu den Terminen keine Mittel zur Verfügung gestanden. Der Schuldenstand habe sich von Monat zu Monat summiert, sodass auch die Bank plötzlich keine Zahlungen mehr geleistet und keine Kredite gegeben habe. Er habe zuletzt mit privaten Eigenmitteln noch versucht die Gesellschaft zu retten, jedoch seien die Forderungen bereits zu hoch gewesen.

Er wisse, dass dies sein Verschulden gewesen sei, allerdings habe er nicht beabsichtigt unrechtmäßig vorzugehen und bitte daher bei einer negativen Beurteilung um eine sanfte Entscheidung im Sinne seines gutwilligen Vorgehens.

Desweiteren gebe er bekannt, dass er bereits mit € 30.000,00 bestraft worden sei, ihn diese Strafe schwer privat belaste und er eine weitere Belastung keinesfalls aushalten könne.

Die nachträgliche Bemessung in Form einer Schätzung sei völlig unrechtmäßig und weitaus zu hoch erfolgt.

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 schuldhafter Verletzung der Ihnen auferlegten Pflichten nicht eingebracht werden konnten.

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

Nach dem Beschluss des Handelsgerichtes Wien wurde am 20. Mai 2008 ein Konkursverfahren eröffnet. Der Konkurs wurde nach Schlussverteilung am 3. November 2009 aufgehoben. Die Konkursquote betrug 2,46 %. Die D.GesmbH wurde gemäß § 40 FBG am 24. Februar 2011 wegen Vermögenslosigkeit im Firmenbuch gelöscht.

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

Zum Säumniszuschlag 2007 ist festzuhalten, dass eine bescheidmäßige Festsetzung in der im Haftungsbescheid angeführten Höhe nicht vorliegt, sondern alle für nicht entrichtete Abgaben für das Jahr festgesetzten Säumniszuschläge zusammengerechnet wurden. Dies widerspricht dem Konkretisierungsgebot. Durch den Spruch eines Haftungsbescheides, womit die Haftung für einen bestimmten Betrag einer bestimmten Abgabe geltend gemacht wird, wird die Sache des konkreten Haftungsverfahrens und insoweit auch der Rahmen für die Änderungsbefugnis der Abgabenbehörde zweiter Instanz im Berufungsverfahren iSd § 289 Abs. 2 BAO festgelegt.

Der Bescheid war somit in diesem Punkt wegen unrichtiger Bezeichnung aufzuheben.

Der Bw. fungierte ab 3. Dezember 2005 bis zur Konkurseröffnung als handelsrechtlicher Geschäftsführer und war daher grundsätzlich verpflichtet für die Einhaltung der steuerlichen Vorschriften im Zeitraum seiner Geschäftsführung Sorge zu tragen.

Zur Frage einer schuldhaften Pflichtverletzung und der dadurch bewirkten Uneinbringlichkeit von Abgabenschuldigkeiten ist generell auszuführen:

Gemäß § 1298 ABGB obliegt dem, der vorgibt, dass er an der Erfüllung seiner gesetzlichen Verpflichtungen ohne sein Verschulden verhindert war, der Beweis.

Daraus ist abzuleiten, dass der wirksam bestellte Vertreter einer juristischen Person, der die Abgaben der juristischen Person nicht entrichtet hat, für diese Abgaben haftet, wenn sie bei der juristischen Person nicht eingebracht werden können und er nicht beweist, dass die Abgaben ohne sein Verschulden nicht entrichtet werden konnten.

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).

Zu den einzelnen Abgaben, für die der Bw. zur Haftung herangezogen wurde und seiner diesbezüglichen schuldhaften Pflichtverletzung werden folgende Feststellungen getroffen:

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 haftungsgegenständlichen Umsatzsteuervorauszahlungen wurden lediglich gemeldet (für die Monate 4, 5, 6 und 7/2007 zudem verspätet), jedoch nicht entrichtet.

Weder für das Jahr 2006 noch für das Jahr 2007 wurde eine Umsatzsteuerjahreserklärung eingereicht, daher mussten die Besteuerungsgrundlagen im Schätzungsweg ermittelt werden.

Für das Jahr 2006 wurde zudem keine Umsatzsteuervoranmeldung für den Monat August eingereicht.

Die Nichtabgabe der Jahreserklärungen 2006 und 2007 bis zum 30. April des nächstfolgenden Jahres stellt eine schuldhafte Pflichtverletzung dar, weil der Bw. die ihn treffende abgabenrechtliche Anzeige- und Offenlegungspflicht verletzt hat.

Der Bw. hat wegen seiner Verletzung der Verpflichtung zur Einreichung von Umsatzsteuerjahreserklärungen die Abgabenfestsetzung im Schätzungsweg zu verantworten und ist für den Nachforderungsbetrag von € 3.660,04 für 2006 und € 10.000,00 für 2007 zur Haftung heranzuziehen.

Der Bestimmung des § 21 UStG zur Entrichtung von Umsatzsteuervorauszahlungen wurde nicht entsprochen.

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.

Die lohnabhängigen Abgaben für die Monate 2, 3, 4, 5, 6, 9, 10, 11, 12/2007 wurden ebenfalls nur gemeldet und nicht bei Fälligkeit entrichtet.

Mit Prüfungsauftrag vom 4. April 2008 wurde zudem für die Jahre 2005 bis 2007 eine Lohnsteuerprüfung abgehalten, die nach umfangreichen Erhebungen und Erkundigungen bei Dienstnehmern zu einer Schätzung der Besteuerungsgrundlagen führte.

Laut Lohnsteuerakt wurden zur Lohnverrechnung nur 2 Ordner vorgelegt und stimmten die abgerechneten Löhne nicht mit den Angaben der befragten Dienstnehmer überein. Nicht vorgelegt wurden Grundaufzeichnungen und Aufzeichnungen über tatsächlich geleistete Stunden, deren zeitliche Lagerung sowie Abrechnungen mit Kellern, eine Buchhaltung und Bilanzen. Aushilfskräfte im Service und der Reinigung wurden nicht in den Aufzeichnungen erfasst.

Als Zeitpunkt der Beendigung der Tätigkeit der Gesellschaft wird im Prüfungsbericht Mitte Jänner 2008 angegeben und dies mit einem Abschlussevent als Teil des Kaufpreises konkretisiert. Diese Feststellung führte auch zu einer Nachforderung an lohnabhängigen Abgaben für Jänner 2008, die jedoch nicht Gegenstand des Haftungsbescheides ist.

Die Schätzung erbrachte eine Nachforderung in der Gesamthöhe von € 155.226,61.

Die Berufung des Bw. vom 14. September 2009 gegen die Nachforderung nach der Lohnsteuerprüfung wurde als verspätet eingebracht zurückgewiesen. Er wurde mit Erkenntnis des Spruchsenates vom 18. Juni 2006 wegen der Finanzordnungswidrigkeit nach § 49 Abs. 1

lit. a FinStrG hinsichtlich der Nachforderungsbeträge nach der Lohnsteuerprüfung und wegen Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG bezüglich Umsatzsteuervorauszahlungen für Oktober bis Dezember 2007 mit einer Geldstrafe von € 28.000,00 belegt. Das Erkenntnis ist ebenfalls in Rechtskraft erwachsen.

Nach dem Erkenntnis des verstärkten Senates des VwGH vom 18.10.1995, 91/13/0037 fällt es einem Vertreter im Sinne des § 80 ff BAO als Verschulden zur Last, wenn er Löhne ausbezahlt, aber die darauf entfallende Lohnsteuer nicht an das Finanzamt abführt.

Reichen die dem Arbeitgeber zur Verfügung stehenden Mittel zur Zahlung des vollen vereinbarten Arbeitslohnes nicht aus, so hat er gemäß § 76 Abs.3 Einkommensteuergesetz die Lohnsteuer von dem tatsächlich zur Auszahlung gelangenden niedrigeren Betrag zu berechnen und einzubehalten.

Die Löhne wurden nach dem Parteienvorbringen nicht gekürzt ausbezahlt (Stellungnahme vom 13. Juli 2011).

In der Nichtbeachtung dieser Verpflichtung ist ein schuldhaftes Verhalten zu erblicken.

Nach den Prüfungsfeststellungen ist der Bw. demnach seinen steuerlichen Verpflichtungen zur Führung ordnungsgemäßer Lohnkonten und Entrichtung der lohnabhängigen Abgaben jeweils am 15ten des nächstfolgenden Monats in keinsten Weise nachgekommen, daher liegt eine schuldhafte Pflichtverletzung vor.

Die Körperschaftsteuervorauszahlungen für 7-9/2007 (fällig 16.8.2007) und 10–12/2007 (fällig 15.11.2007) wurden ebenfalls nicht entrichtet.

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

Die Verspätungszuschläge für 4-6/2007 betreffen die verspätet eingebrachten Umsatzsteuervoranmeldungen für 4-6/2007 (Fälligkeit 14. 12.2007).

Am 28.6.2007 wurde versucht die Außenstände der Gesellschaft einzutreiben, dazu sind Pfändungsgebühren und Barauslagen in der Höhe von € 63,05 entstanden.

Die Stundungszinsen von € 207,03 waren am 9.8.2007 fällig.

Der erste Säumniszuschlag in der Höhe von € 93,93 wurde wegen Nichtentrichtung der Umsatzsteuervorauszahlung für Juni 2010 festgesetzt und war am 19.2.2007 fällig.

Unbestritten sind die Höhe der offenen Forderungen und der Umstand, dass die Abgaben bei Fälligkeit nicht entrichtet wurden.

Der weiterhin aufrecht erhaltene Einwand, dass die Schätzung der lohnabhängigen Abgaben im Rahmen der Lohnsteuerprüfung zu hoch erfolgt sei, ist im Haftungsverfahren irrelevant, Einwendungen gegen den Abgabensanspruch sind lediglich in einem Verfahren nach § 248 BAO geltend zu machen. Im Haftungsverfahren besteht eine Bindung hinsichtlich der Höhe vorangegangener Abgabenfestsetzungen, wie dem Bw. bereits in der Berufungsvorentscheidung der Abgabenbehörde erster Instanz mitgeteilt wurde.

Dem Vertreter obliegt 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 (VwGH 16.9.2003, 2003/14/0040). Die pauschale Behauptung einer Gleichbehandlung aller Gläubiger reicht nicht aus (VwGH 22.9.1999, 96/15/0049).

Der Geschäftsführer haftet für nicht entrichtete Abgaben auch dann, wenn die zur Verfügung stehenden Mittel zur Entrichtung aller Schulden nicht ausreichen, es sei denn, er weist nach, dass diese Mittel anteilig für die Begleichung aller Schulden verwendet wurden. Widrigenfalls haftet der Geschäftsführer für die aushaftenden Abgabenschuldigkeiten zur Gänze (z.B. VwGH 27.9.2000, 95/14/0056).

Entsprechend der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (Erkenntnis vom 19. November 1998, 97/15/0115) ist es im Falle der Uneinbringlichkeit der Abgaben bei der Gesellschaft Sache des Geschäftsführers darzutun, weshalb er nicht Sorge getragen hat, dass die Gesellschaft die anfallenden Abgaben rechtzeitig entrichtet hat, widrigenfalls die Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung annehmen darf. In der Regel wird nämlich nur der Geschäftsführer jenen ausreichenden Einblick in die Gebarung der GmbH haben, der ihm entsprechende Behauptungen und Nachweise ermöglicht.

Hatte der Geschäftsführer Gesellschaftsmittel zur Verfügung, die zur Befriedigung sämtlicher Schulden der Gesellschaft nicht ausreichten, so ist er nur dann haftungsfrei, wenn er im Haftungsverfahren nachweist, dass er die vorhandenen Mittel zur anteiligen Befriedigung aller Verbindlichkeiten verwendet und somit die Abgabenschulden nicht schlechter behandelt hat. Wenn die Behauptung und Nachweisung des Ausmaßes der quantitativen Unzulänglichkeit der in den Fälligkeitszeitpunkten der Abgaben zur Verfügung stehenden Mittel im Haftungsverfahren unterlassen wird, kommt eine Beschränkung der Haftung bloß auf einen Teil der uneinbringlichen Abgabenschulden nicht in Betracht.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 15.12.2004, 2004/13/0146) verletzt der Geschäftsführer die dem Abgabengläubiger gegenüber bestehende Pflicht zur zumindest anteiligen Tilgung der Abgabenforderungen auch, wenn er das Gebot

quotenmäßiger Befriedigung der offenen Forderungen insoweit nicht beachtet, als er keinem der Gesellschaftsgläubiger auch nur anteilig Zahlung leistet. Da in einer Gleichbehandlung der Abgabenschulden nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 29.12.2004, 2000/15/0168) keine im "status kridae" unzulässige Gläubigerbevorzugung gesehen werden kann, erweist sich auch der Hinweis auf eine allfällige Anfechtung bzw. die Bestimmung des § 158 StGB als nicht zielführend.

Der Grundsatz der Gläubigergleichbehandlung bezieht sich nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 18.10.2007, 2006/15/0073) auch auf Zahlungen, die zur Aufrechterhaltung des Geschäftsbetriebes erforderlich sind; eine Privilegierung von Gläubigern kann daher auch in der Barzahlung von Wirtschaftsgütern ("Zug um Zug Geschäfte") bestehen. Der vom Vertreter zu erbringenden Nachweis der Gleichbehandlung aller Gläubiger hat demnach auch die von der Gesellschaft getätigten "Zug um Zug Geschäfte" zu umfassen.

Zu den angeführten Rechtsgrundlagen zur Gleichbehandlung von Gläubigern und der Frage einer schuldhaften Pflichtverletzung bei Unterlassung entsprechender Einzahlungen zum Fälligkeitstermin der Abgabenschuldigkeiten ist nunmehr fallbezogen auszuführen:

Trotz Aufforderung wurde keine Aufstellung der Mittelverwendung zu den Fälligkeitstagen der einzelnen Abgabenschuldigkeiten vorgelegt.

Im Rahmen des erstinstanzlichen Haftungsverfahrens wurden lediglich die Kassabuchauszüge für das Jahr 2007 vorgelegt. Demnach waren laufend Barmittel vorhanden, letztlich betrug der Kassaendbestand am 31. Dezember € 23.354,13.

Am 13. Juli 2011 wurde zur Aufforderung der Abgabenbehörde erster Instanz die Gleichbehandlung aller Gläubiger nachzuweisen, eine Stellungnahme der Steuerberatungskanzlei G.GmbH eingereicht, in der auf die Fälligkeitstage der haftungsgegenständlichen Abgabenschuldigkeiten nicht eingegangen wird und lediglich allgemeine Ausführungen zur schwierigen finanziellen Lage der Gesellschaft getätigt werden.

In der Stellungnahme wird zu Zahlungsentscheidungen bekannt gegeben, dass das Personal bezahlt worden sei, die Stromrechnungen und Miete als dringende Zahlungen eingestuft und in Teilbeträgen laufend bedient worden seien, die Honorare des steuerlichen Vertreters ca. ab dem Sommer 2007 nicht mehr bezahlt worden seien, weswegen die steuerliche Vertretung die Leistungen eingestellt habe und ab Herbst auch andere Firmen kein Geld mehr erhalten hätten.

Es entspricht nicht den gesetzlichen Vorgaben vorhandene Geldmittel lediglich für die Aufrechterhaltung eines laufenden Geschäftsbetriebes (in diesem Fall für die Bezahlung der

Dienstnehmer) einzusetzen und Abgabenschuldigkeiten bei deren Fälligkeit gänzlich unbezahlt zu lassen.

Nach der Passage im Lohnsteuerprüfungsbericht, wonach Mitte Jänner eine letzte Veranstaltung als Abschlussevent stattgefunden hat, waren um diese Zeit demnach auch noch Geldmittel vorhanden, daher hätte hinsichtlich aller im Haftungsbescheid enthaltener Abgaben die Gleichbehandlung aller Gläubiger nachgewiesen werden müssen, was unterblieb und somit zu einer vollen Haftungsinanspruchnahme des Bw. führen muss.

Schuldhafte Pflichtverletzung sprechen für eine Kausalität hinsichtlich der Uneinbringlichkeit von Abgabenschuldigkeiten.

Die Konkursverteilungsquote von 2,46 % war bei der Berechnung des Haftungsbetrages zu berücksichtigen, was bereits im Haftungsbescheid umgesetzt wurde.

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 Schwierigkeit rasch eingebracht werden kann.

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

Wien, am 16. März 2012