



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat (Wien) 10

GZ. RV/1496-W/12

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der A.B., Adresse, vertreten durch Bollenberger & Bollenberger GmbH, 2700 Wiener Neustadt, Nikolaus - August - Otto - Straße 20, vom 14. Februar 2012 gegen den Bescheid des Finanzamtes Gänserndorf Mistelbach vom 18. Jänner 2012 betreffend Haftung gemäß § 9 iVm § 80 BAO entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben und die Haftung auf nachstehende Abgabenschuldigkeiten in Höhe von € 13.405,03 (statt bisher € 16.756,28) eingeschränkt:

Abgabenart	Zeitraum	Betrag in €
Umsatzsteuer	2009	3.520,54
Umsatzsteuer	2010	1.536,46
Umsatzsteuer	1/2011	312,78
Lohnsteuer	01-04/2010	5.370,96
Dienstgeberbeitrag	01-04/2011	1.780,80
Zuschlag zum DB	01-04/2011	158,30
Kraftfahrzeugsteuer	10-12/2010	544,03
Säumniszuschlag	2010	181,16

Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) ist seit XX. Dezember 2004 handelsrechtliche Geschäftsführerin der A.B. GmbH.

Mit Beschluss des Landesgerichtes K. vom YY. April 2011 wurde über das Vermögen der GmbH ein Sanierungsverfahren eröffnet. Der Sanierungsplan wurde mit Beschluss vom XY. August 2011 rechtskräftig bestätigt.

Wesentlicher Inhalt: Die Gläubiger erhalten 20% ihrer Forderungen. Eine 7%ige Barquote wird binnen 14 Tagen nach rechtskräftiger Konkursaufhebung ausgeschüttet, weitere 3% binnen 8, je weitere 5% binnen 16 und 24 Monaten ab Sanierungsplanannahme.

Mit Vorhalt vom 19. Oktober 2011 teilte das Finanzamt der Bw. mit, dass beabsichtigt werde, sie für aushaftende Abgabenschuldigkeiten der GmbH zur Haftung gemäß § 9 BAO heranzuziehen. Die Bw. wurde gleichzeitig aufgefordert, die Gläubigergleichbehandlung nachzuweisen. Beigelegt wurde ein Rückstandsausweis.

In der diesbezüglichen Stellungnahme vom 11. Jänner 2012 führte die Bw. aus, dass im Rückstandsausweis auch Abgabenschuldigkeiten angeführt seien, für die die Bw. nicht zur Haftung herangezogen werden dürfe, da diese erst nach Konkurseröffnung entstanden bzw. fällig geworden seien.

Nach der für den Zeitraum 1. November 2010 bis 31. März 2011 angestellten Berechnung errechne sich eine allgemeine Tilgungsquote von 73,76% und eine Abgabentilgungsquote von 65,60%.

Die Berechnung wurde beigelegt.

Mit Bescheid vom 18. Jänner 2012 wurde die Bw. als ehemalige Geschäftsführerin der A.B. GmbH für deren nachstehenden Abgabenschuldigkeiten in Höhe von € 16.756,28 gemäß §§ 9 und 80 BAO zur Haftung herangezogen

Abgabenart	Zeitraum	Fälligkeit	Betrag in €
Umsatzsteuer	2009	15.02.2010	4.400,67
Umsatzsteuer	2010	15.02.2011	1.920,58
Umsatzsteuer	1/2011	15.03.2011	390,97
Lohnsteuer	01-04/2010	16.05.2011	6.713,70
Dienstgeberbeitrag	01-04/2011	16.05.2011	2.226,00
Zuschlag zum DB	01-04/2011	16.05.2011	197,87

Kraftfahrzeugsteuer	10-12/2010	15.02.2011	680,04
Säumniszuschlag	2010	16.12.2010	226,45

Zur Begründung führte das Finanzamt aus, dass die Bw. seit XX. Dezember 2004 handelsrechtliche Geschäftsführerin der GmbH sei. Die in Haftungsbescheid enthaltenen Abgaben seien gemeldet, festgesetzt bzw. rechtskräftig veranlagt, jedoch nicht entrichtet worden. Der überwiegende Teil des aushaltenden Rückstandes resultiere aus Selbstbemessungsabgaben. Der Geschäftsführer habe gemäß § 21 Abs. 1 UStG 1994 die Umsatzsteuer spätestens am Fälligkeitstag zu erklären und zu entrichten. Ebenso habe der Geschäftsführer der Gesellschaft gemäß § 78 Abs. 1 EStG die lohnabhängigen Abgaben bei jeder Lohnzahlung einzubehalten und an das Finanzamt abzuführen. Die Bw. sei ihrer Pflicht, für die zeitgerechte Abfuhr der lohnabhängigen Abgaben Sorge zu tragen, nicht nachgekommen.

Letztlich werde auf die Bestimmungen des § 7 Abs. 2 BAO verwiesen, wonach sich persönliche Haftungen auch auf die Nebenansprüche erstrecken würden. Die von der Bw. im Schreiben vom 11. Jänner 2012 angeführten Gründe könnten nur zum Teil haftungsbefreiend anerkannt werden, weil diese im obgenannten Zeitraum als verantwortliche Geschäftsführerin im Firmenbuch eingetragen gewesen sei.

Die Schuldhaftigkeit sei damit zu begründen, dass durch das pflichtwidrige Verhalten der Bw. als Vertreterin der Gesellschaft die Uneinbringlichkeit eingetreten sei.

In der gegen diesen Bescheid form- und fristgerecht eingebrachten Berufung führte die steuerliche Vertretung der Bw. aus, dass von den Einwendungen in der Stellungnahme vom 11. Jänner 2012 nur der erste Punkt berücksichtigt worden sei, nämlich die Reduktion der ursprünglichen Haftungssumme um jene Abgabenschuldigkeiten, die zum Zeitpunkt der Konkursanmeldung noch nicht fällig gewesen seien. Die verbleibende Haftungssumme sei zu 100% vorgeschrieben worden. Auf die Frage der Gläubigergleichbehandlung sei nicht Rücksicht genommen worden, diesbezüglich werde gegen den Haftungsbescheid Berufung eingelegt.

Wie die globale Berechnung in der Stellungnahme vom 11. Jänner 2012 zeige, errechne sich für den Zeitraum 1. November 2010 bis 31. März 2011 eine allgemeine Tilgungsquote von 73,76% und eine Abgabentilgungsquote von 65,60%. Eine genauere Berechnung für den Zeitraum 8. November 2010 (Beginn des Abgabenrückstandes) bis zum YY. April 2011 (Konkurseröffnung) unter Auflistung sämtlicher Gläubiger mit der Darstellung der geleisteten Zahlungen wäre sehr zeitaufwendig und somit auch kostspielig und würde kein wesentlich anderes Ergebnis bringen.

Es werde daher versucht, den Nachweis der Gläubigergleichbehandlung auf eine andere Weise am Beispiel der Gebietskrankenkasse zu erbringen.

Ausgangssituation am 14. Februar 2011:

Finanzamt: keine überfälligen Abgaben, für den Rückstand aus der Umsatzsteuer für 2009 (Saldo ohne Aufrechnung des KR-Guthabens von € 7.352,27) sei Selbstanzeige erstattet und ein Ratenansuchen mit monatlichen Raten à € 1.000,00 genehmigt worden.

Krankenkasse: kein Rückstand

Zeitraum 15. Februar 2011 bis YY. April 2011:

Finanzamt:

Umsatzsteuer € 6.712,22

Lohnsteuer € 6.713,70

Dienstgeberbeitrag € 2.226,00

Zuschlag zu DB € 197,89

Kraftfahrzeugsteuer € 680,04

Säumniszuschlag € 226,45

Summe: 16.756,28, es seien keine Zahlungen geleistet worden

Krankenkasse:

Beitrag 01/2011 € 10.914,43

Beitrag 02/2011 € 9.715,15

Summe: 20.629,58, es seien Zahlungen in Höhe von € 8.879,31 geleistet worden.

Lieferanten: keine Zahlungen der offenen Rechnungen

Diese Aufstellung solle zeigen, dass weder das Finanzamt für den Zeitraum 15. Februar bis YY. April 2011 fällig gewesene Abgaben noch die Lieferanten Zahlungen erhalten hätten. An die Gebietskrankenkasse seien die Arbeitnehmeranteile gezahlt worden, diese ergebe eine Tilgungsquote von 43,04 %.

Die Bw. als handelsrechtliche Geschäftsführerin dürfte daher nach Ansicht der steuerlichen Vertretung nur mit maximal 43,04% der im Zeitraum 15. Februar 2011 bis YY. April 2011 entstandenen Abgabenschuldigkeiten unter Abzug der von der GmbH zu zahlenden 20%igen Ausgleichsquote zur Haftung herangezogen werden.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 9. März 2012 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab und führte nach Zitierung der §§ 9 und 80 BAO aus, dass die Bw. laut Firmenbuch seit XX. Dezember 2004 Geschäftsführerin der GmbH und daher zu deren Vertretung berufen sei.

Was die Frage der Uneinbringlichkeit von Abgabenschuldigkeiten der Primärschuldnerin betreffe, werde ausgeführt, dass über die Gesellschaft das Konkursverfahren eröffnet worden sei. Zu jenem Zeitpunkt sei der Abgabenanspruch der haftungsgegenständlichen Abgaben bereits verwirklicht gewesen.

Zur Frage des Vorliegens einer schuldhaften Pflichtverletzung im Sinne des § 9 BAO sei zunächst auf die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu verweisen, wonach es Aufgabe der Geschäftsführerin sei, nachzuweisen, weshalb sie nicht Sorge habe tragen können, dass die Gesellschaft die angefallenen Abgaben entrichtet habe, widrigenfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung angenommen werden dürfe. Habe eine Geschäftsführerin schuldhafte ihre Pflicht verletzt, für die Abgabenentrichtung aus den Mitteln der Gesellschaft zu sorgen, so dürfe die Behörde auch davon ausgehen, dass die Pflichtverletzung Ursache für die Uneinbringlichkeit gewesen sei. Nicht die Abgabenbehörde habe das Ausreichen der Mittel zur Abgabenentrichtung nachzuweisen, sondern die zur Haftung herangezogene Geschäftsführerin das Fehlen ausreichender Mittel. Die Geschäftsführerin hafte für nicht entrichtete Abgaben der Gesellschaft auch dann, wenn die zur Verfügung stehenden Mittel zur Entrichtung aller Verbindlichkeiten nicht ausreichen, es sei denn, sie weise nach, dass diese Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet worden seien. Widrigenfalls hafte die Geschäftsführerin für die in Haftung gezogene Abgabe zur Gänze (VwGH 9.8.2001, 98/16/0348).

Wie die Bw.in der Berufung anfüre, sei von der Primärschuldnerin im gegenständlichen Zeitraum bei einer durchschnittlichen Tilgungsquote von 73,76% die Abgabenbehörde zu 65,60% befriedigt worden. Demnach sei die Differenz zwischen Abgabenerfüllung und übriger Verbindlichkeitszahlung mehr als 8%. Man könne in diesem Fall nicht von einer gleichmäßigen Gläubigerbefriedigung sprechen. Außerdem seien einzelne Gläubiger offenbar zur Gänze befriedigt worden, so etwa würden im Anlageverzeichnis keine Gläubiger von Treibstoffkosten aufscheinen, obwohl die GmbH einige LKW gehabt habe und regelmäßig Transporttätigkeiten für den Marktbetrieb durchgeführt habe.

Für den Zeitraum 1-12/2009 sei eine Selbstanzeige vom 5. November 2010 aktenkundig, wonach zu viel an Vorsteuer bei Berechnung der Umsatzsteuerzahllast abgezogen worden sei. Auch diese Vorgehensweise der „Steuerkürzung“ entspreche nicht einer sorgfaltsgemäßen Erfüllung der Aufgaben einer Geschäftsführerin.

Weiters verwies das Finanzamt hinsichtlich der Lohnsteuer auf § 79 Abs. 1 EStG und führte dazu aus, dass es der Bw. als Verschulden zur Last falle, wenn sie Löhne ausbezahle, die darauf entfallende Lohnsteuer aber nicht an das Finanzamt entrichte. Löhne seien an die Bediensteten ausbezahlt, die darauf entfallenden Lohnabgaben jedoch nicht entrichtet worden, weshalb von einer Pflichtverletzung auszugehen gewesen sei. Es sei diesbezüglich nicht erforderlich, dass dem Gleichbehandlungsgrundsatz entsprochen werde.

Dagegen beantragte die Bw. die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz und führte aus, dass in der Berufung für den Zeitraum 1. November 2010 bis 31. März 2011 eine globale allgemeine Tilgungsquote von 73,76% und eine Abgabentilgungsquote von 65,60% errechnet worden sei. Diese rund 8%ige Differenz genüge der Behörde für eine 100%ige ungleiche Gläubigerbefriedigung.

In der zweiten Rechnung habe die Bw. den Zeitraum 15. Februar 2011 (Einstellung der Zahlungstätigkeit) bis YY. April 2011 (Konkursöffnung) herangezogen und dargestellt, dass mit Ausnahme der Zahlungen der Arbeitnehmeranteile an die Gebietskrankenkasse keine Zahlungen erfolgt seien (rechnerische Tilgungsquote von 43,04%).

In der Berufungsvorentscheidung werde eine gleichmäßige Gläubigerbefriedigung verneint.

Das angeführte Beispiel der fehlenden Gläubiger von Treibstoffkosten im Anmeldeverzeichnis sei unzutreffend und gehe insofern ins Leere, als keine Treibstofflieferungen auf Rechnung erfolgt seien. Sowohl vor dem Konkurs wie auch während des Insolvenzverfahrens und auch jetzt würden die LKW's durch sofortige Barzahlung betankt.

In einer weiteren Anmerkung werde der Bw. mangelnde Sorgfaltspflicht wegen einer Nachzahlung bei der Umsatzsteuererklärung 2009 der Primärschuldnerin unterstellt. Dies treffe in keiner Weise zu. Der Nachzahlungsbetrag resultiere aus Datenausfällen in der EDV.

Es sei für diese Restschuld eine Selbstanzeige erstattet und zugleich ein Ratenansuchen eingebbracht worden, dem mit Monatsraten in Höhe von € 1.000,00 stattgegeben worden sei.

Die Bw. habe die ersten drei Monatsraten (November, Dezember 2010 und Jänner 2011) entsprechend dem Ratenplan gezahlt, die Mitte Februar 2011 fällig gewesene Rate habe nicht mehr beglichen werden können. die Bw. habe in Kauf genommen, dass durch die Nichtzahlung der Rate einerseits ein Terminverlust eingetreten und andererseits für sie selbst die Straffreiheit der Selbstanzeige verloren gegangen sei.

Mit 14. Februar 2011 seien mit Ausnahme der Arbeitnehmeranteile an die Gebietskrankenkasse sämtliche Zahlungen eingestellt worden.

Diese Ausführungen sollten zeigen, dass der Bw. in keiner Weise eine schuldhafte Pflichtverletzung im Sinne der Nichtentrichtung von Abgaben unterstellt werden könne.

Auf die Reduktion der Haftung in Höhe von 20% der Ausgleichsquote sei in der Berufungvorentscheidung nicht eingegangen worden.

Am 20. Dezember 2012 erließ der Unabhängige Finanzsenat nachstehenden Vorhalt:

„Reichten die liquiden Mittel nicht zur Begleichung sämtlicher Schulden aus und haftet der Vertreter nur deswegen, weil er die Abgabenforderungen nicht wenigstens anteilig befriedigt und den Abgabengläubiger somit benachteiligt hat, dann erstreckt sich die Haftung des Vertreters auch nur auf den Betrag, um den der Abgabengläubiger bei gleichmäßiger Befriedigung aller Forderungen mehr erlangt hätte, als er infolge des pflichtwidrigen Verhaltens des Vertreters tatsächlich erhalten 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 allerdings dem Vertreter. Weist er nach, welcher Betrag bei anteilmäßiger Befriedigung der Forderungen an die Abgabenbehörde abzuführen gewesen wäre, dann haftet er nur für die Differenz zwischen diesem und dem tatsächlich bezahlten Betrag.“

Der Zeitpunkt, für den zu beurteilen ist, ob der Vertretene die für die Abgabenentrichtung erforderlichen Mittel hatte, bestimmt sich danach, wann die Abgaben bei Beachtung der abgabenrechtlichen Vorschriften zu entrichten gewesen wären. Bei Selbstbemessungsabgaben ist maßgebend, wann die Abgaben bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung abzuführen gewesen wären. Maßgebend ist daher der Zeitpunkt ihrer Fälligkeit unabhängig davon, wann die Abgabe bescheidmäßig festgesetzt wird.

Die Umsatzsteuer 2009 war am 15. Februar 2010 fällig. Die Liquiditätsberechnung ist daher auch insoweit unvollständig.

- Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes bezieht sich der Grundsatz der Gläubigergleichbehandlung auch auf Zahlungen, die zur Aufrechterhaltung des Geschäftsbetriebes erforderlich sind. Der vom Vertreter zu erbringende Nachweis der Gleichbehandlung aller Gläubiger hat somit auch diese von der Gesellschaft getätigten Zahlungen (etwa sog. Zug-um-Zug-Geschäfte) zu erfassen.

Es wird daher ersucht, innerhalb von vier Wochen ab Zustellung dieses Schreibens eine korrigierte Liquiditätsberechnung vorzulegen.“

Mit dem diesbezüglichen Antwortschreiben vom 23. Jänner 2013 übermittelte die Bw. eine neuerliche Liquiditätsberechnung vor und führte weiters aus, dass die Vergleichsrechnung nunmehr für den Zeitraum 1. Februar 2010 bis 31. März 2011 erstellt worden sei, dies deshalb, weil die im Haftungsbescheid angeführte älteste Selbstbemessungsabgabe die am 15. Februar 2010 fällige Umsatzsteuer 2009 sei, der Konkurs am YY. April 2011 angemeldet worden sei und monatliche Saldenlisten für die Berechnung herangezogen worden seien.

Die Vergleichsrechnung zeige, dass die Abgabentilgungsquote mit 86,26% im Vergleich zu der allgemeinen Tilgungsquote mit 89,49% nur unwesentlich niedriger sei.

Rechnerisch ergebe sich daraus ein Differenzbetrag von € 541,23 (€ 16.756,28 x 3,23%).

Wenn man auch noch die von der GmbH zu leistende 20%ige Ausgleichsquote mitberücksichtige, verbleibe eine Benachteiligung des Abgabengläubigers von € 432,98.

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.

Nach § 80 Abs. 1 BAO 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.

Voraussetzung für die Haftung sind eine Abgabenforderung gegen den Vertretenen, die Stellung als Vertreter, die Uneinbringlichkeit der Abgabenforderung, eine Pflichtverletzung des Vertreters, dessen Verschulden an der Pflichtverletzung und die Ursächlichkeit der Pflichtverletzung für die Uneinbringlichkeit.

I. Vorliegen einer Abgabenforderung gegen den Vertretenen

Der Verwaltungsgerichtshof hat dazu in der Entscheidung eines verstärkten Senates vom 22.9.1999, 96/15/0049, im Wesentlichen ausgeführt, dass die Haftung nach § 9 BAO einem zivilrechtlichen Schadenersatzanspruch nachgebildet sei, denn diese gesetzlich begründete Mitschuld habe ein pflichtwidriges Verhalten des Vertreters und einen dadurch bewirkten (zu befürchtenden) Einnahmenausfall der Finanzbehörde zur Voraussetzung. Durch die Normierung einer Mithaftung im Abgabenverfahren werde die Einbringung einer Schadenersatzklage entbehrlich. Unter diesem Gesichtspunkt erweise sich die Ansicht als gerechtfertigt, dass der Abschluss eines Ausgleichs (Zwangsausgleichs) keinen Einfluss auf die Haftung nach § 9 BAO habe und zum Einen die Kausalität zwischen dem Verhalten des Vertreters und dem eingetretenen Schaden zu beachten sei, zum Anderen der Abschluss eines Ausgleichs (Zwangsausgleichs) keinesfalls den (teilweisen) Untergang der Ersatzforderung bewirke. Der Gedanke der Akzessorietät könne nicht losgelöst von den ihn bestimmenden Gesichtspunkten insoweit verselbständigt werden, dass Vertreter von der im öffentlichen Recht wurzelnden Abgabenhaftung auch in Konstellationen freigestellt werden, die geradezu im Kernbereich der ratio legis lägen. Die Haftung sei nur insofern akzessorisch, als sie das Bestehen des Abgabenanspruchs zur Zeit der Verwirklichung des die Haftung auslösenden Sachverhalts voraussetze. Ob ein Erlöschen der Schuld auch dem Haftungspflichtigen zugutekomme, sei hingegen nach dem Zweck der den Schulderlöschensgrund beinhaltenden jeweiligen Vorschrift zu prüfen. Davon ausgehend stelle der Ausgleich (Zwangsausgleich) des

Primärschuldners keinen Grund für die Befreiung des Haftungspflichtigen dar. Es wäre auch sachlich nicht zu rechtfertigen, dass es zur Haftungsfreistellung auf den grundsätzlich nicht vorhersehbaren Zeitpunkt der (letztinstanzlichen) Erlassung des Haftungsbescheides ankommen sollte; dies mit der Wirkung, dass bei einer Erledigung vor Bestätigung des Ausgleichs (Zwangsausgleichs) die Haftung des Geschäftsführers unausweichlich weiter bestünde, danach aber nicht mehr festgestellt werden dürfte. Es käme dabei vom Sicherungsgedanken des Abgabengläubigers durch die Haftungsbestimmungen her auch zu einer sachlich nicht begründbaren Differenzierung zu der jedenfalls in vollem Umfang gegebenen Haftung eines Geschäftsführers bei (bloßem) Konkurs des Primärschuldners.

Ab 1. Juli 2010 trat zwar die Insolvenzordnung in Kraft, die Rechtsprechung ist jedoch auch für das neu geschaffene Sanierungsverfahren zu beachten.

Das Sanierungsverfahren der Gesellschaft stand daher der Haftungsinanspruchnahme der Bw. nicht entgegen.

2.) Uneinbringlichkeit der Abgabenforderungen:

Mit Beschluss des Landesgerichtes K. vom YY. **April 2011** wurde über das Vermögen der Primärschuldnerin das Sanierungsverfahren eröffnet. Die Schuldnerin hatte keine Eigenverwaltung. In der Folge wurde am ZZ. **Juni 2011** der Sanierungsplan angenommen, der vorsieht, dass die Gläubiger 20% ihrer Forderungen erhalten.

Daraus ergibt sich die Uneinbringlichkeit der Abgabenforderungen im Ausmaß von 80 % bei der Primärschuldnerin.

Da die Quote im Haftungsbescheid bisher nicht berücksichtigt wurde, war der Berufung insoweit statzugeben und die Haftungsschuldigkeiten jeweils um 20% zu vermindern.

Abgabenart	Zeitraum	Fälligkeit	Betrag in € lt HB	abzgl 20%
Umsatzsteuer	2009	15.02.2010	4.400,67	3.520,54
Umsatzsteuer	2010	15.02.2011	1.920,58	1.536,46
Umsatzsteuer	1/2011	15.03.2011	390,97	312,78
Lohnsteuer	01-04/2010	16.05.2011	6.713,70	5.370,96
Dienstgeberbeitrag	01-04/2011	16.05.2011	2.226,00	1.780,80
Zuschlag zum DB	01-04/2011	16.05.2011	197,87	158,30
Kraftfahrzeugsteuer	10-12/2010	15.02.2011	680,04	544,03
Säumniszuschlag	2010	16.12.2010	226,45	181,16

3.) Stellung des Bw. als Vertreter

Gemäß Firmenbuchauszug vertritt die Bw. die GmbH seit XX. Dezember 2004 als handelsrechtliche Geschäftsführerin und zählt damit zum Kreis der in § 80 BAO genannten Vertreter, welche zur Haftung gemäß § 9 BAO herangezogen werden können.

4.) schuldhafte Pflichtverletzung der Bw. als Geschäftsführerin

Für die Haftung nach § 9 BAO ist nur die Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten von Bedeutung. Zu diesen Pflichten gehört u.a. neben der zeitgerechten Einreichung von Abgabenerklärungen, die Führung einer ordnungsgemäßen Buchhaltung sowie die Offenlegungs- und Wahrheitspflicht.

Im Haftungsverfahren ist es Aufgabe des Geschäftsführer darzutun, weshalb er nicht dafür Sorge tragen konnte, dass die Gesellschaft die anfallenden Abgaben entrichtet hat, widrigenfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung angenommen werden darf. Hat der Geschäftsführer schuldhaft seine Pflicht verletzt, für die Abgabenentrichtungen aus den Mitteln der Gesellschaft Sorge zu tragen, so hat die Abgabenbehörde auch davon auszugehen, dass die Pflichtverletzung Ursache für die Uneinbringlichkeit war.

Nicht die Abgabenbehörde hat das Ausreichen der Mittel zur Abgabenentrichtung nachzuweisen, sondern der zur Haftung herangezogene Geschäftsführer das Fehlen ausreichender Mittel. Der Geschäftsführer haftet für nicht entrichtete Abgaben der Gesellschaft auch dann, wenn die ihm zur Verfügung stehenden Mittel zur Entrichtung aller Verbindlichkeiten der Gesellschaft nicht ausreichen, es sei denn, er weist nach, dass diese Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet wurden. Widrigenfalls haftet der Geschäftsführer für die in Haftung gezogenen Abgaben zur Gänze (VwGH 24.9.2003, 2001/13/0286).

Zur Frage der schuldhaften Pflichtverletzung ist als Indiz auf die Verurteilung der Bw. durch das Erkenntnis des Spruchsenates vom 14. Februar 2012, SpS XX/12, wegen Finanzordnungswidrigkeit nach § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG zu verweisen, wonach die Bw.

vorsätzlich Umsatzsteuer 2009 in Höhe von € 6.617,77, Lohnsteuer Jänner bis Februar 2001 in Höhe von € 6.713,70, Dienstgeberbeiträge und Zuschlag zu den Dienstgeberbeiträgen 01-02/2011 in Höhe von € 2.206,67 sowie Kraftfahrzeugsteuer 10-12/2010 in Höhe von € 680,04 nicht spätestens am 5. Tag nach Fälligkeit entrichtet hat. Dieses Erkenntnis ist in Rechtskraft erwachsen.

Die von der Bw. im Vorlageantrag angeführte Rechtfertigung, dass der Nachforderungsbetrag aus der Umsatzsteuer 2009 aus Datenausfällen in der EDV resultiere, wurde bereits im Strafverfahren geltend gemacht und im Rahmen der Milderungsgründe berücksichtigt. Davon abgesehen wäre der Nachforderungsbetrag an Umsatzsteuer 2009 auch unter Berücksichtigung, dass die Datenausfälle nicht sofort erkennbar waren bzw. gewesen wären

gemäß dem Veranlagungsbescheid bis 15. Dezember 2010 zu entrichten gewesen. Zu dem Vorbringen, diesbezüglich ein Zahlungserleichterungsansuchen eingebracht zu haben, welches bewilligt und bis Februar 2011 auch eingehalten worden sei, ist auf die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu verweisen, wonach ein Geschäftsführer einer GmbH schuldhaft handelt, wenn er die Zahlung (Entrichtung) von Abgabenschulden gegenüber anderen Verbindlichkeiten hintanstellt. Ein Zahlungserleichterungsansuchen entschuldigt in diesem Fall nicht (z.B. VwGH 10.6.1980, 535/80 und vom 19.6.1985, 84/17/0224).

Zu den Lohnabgaben, der Umsatzsteuer 2010 und 1/2011 wurde kein Vorbringen erstattet, weshalb schon aus diesem Grund von einer schuldhaften Pflichtverletzung auszugehen ist. Angemerkt wird, dass im Haftungsbescheid für die Lohnabgaben zwar der Zeitraum 01-04/2011 angeführt ist, diese laut Bericht gemäß § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung vom 3. Mai 2011 jedoch nur die Monate Jänner und Februar 2011 betreffen, für die keine Meldungen erstattet wurden. Im genannten Bericht ist weiters festgehalten, dass für März und April 2011 keine Löhne durch die GmbH ausbezahlt wurden.

Der Zeitraum 01-04/2011 wurde offenbar nur deshalb auch in den diesbezüglichen Festsetzungsbescheiden angeführt, da Prüfungszeitraum der 1. Jänner 2008 bis YY. April 2011 war.

Bereits die Unterlassung der Meldung der Lohnabgaben stellt eine schuldhafte Pflichtverletzung dar.

Im Rahmen des Haftungsverfahrens hat die Bw. die ihr zur Zahlung der Abgabenschulden zur Verfügung gestandenen liquiden Mittel zu den verschiedenen Fälligkeitstagen nicht dargestellt. In der Stellungnahme vom 11. Jänner 2012 und später in der Vorhaltsbeantwortung vom 23. Jänner 2013 wurden nur die Salden der Verbindlichkeiten zum 31. Jänner 2010, 31. Dezember 2010 und 31. März 2011 angegeben und daraus die Zahlungen an die Lieferanten ermittelt, woraus sich nicht ableiten lässt, welche liquide Mittel der Bw. zur Entrichtung der Abgabenschulden an den jeweiligen Fälligkeitstagen tatsächlich zur Verfügung standen. Die Berechnung berücksichtigt auch nicht die Zug-um-Zug-Geschäfte (z.B. Einbeziehung der Tankkosten für die LKW's). Dass die geleisteten Zahlungen den vorhandenen Mitteln entsprochen hätten, wurde nicht dargetan.

Da die Bw. mit Vorhalt vom 7. Dezember 2012 unter Hinweis auf die Haftungsvoraussetzungen bei anteiliger Mittelverwendung und die Judikatur zur Einbeziehung der Zug-um-Zug-Geschäfte in die Liquiditätsberechnung aufgefordert wurde, den Liquiditätsstatus zu berichtigen, waren keine weiteren Ermittlungen seitens des Unabhängigen Finanzsenates anzustellen. Der Unabhängige Finanzsenat kann daher gemäß der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes davon ausgehen, dass die Bw. den Nachweis

der Gleichbehandlung nicht angetreten hat, sodass die uneinbringlichen Abgaben zur Gänze vorgeschrieben werden konnten (VwGH 24.2.2010, 2006/13/0110).

Mit dem Vorbringen, es seien mit 14. Februar 2011 mit Ausnahme der Arbeitnehmeranteile an die Gebietskrankenkasse keine Zahlungen mehr geleistet habe, wird nicht dargetan, dass die Gesellschaft über keinerlei liquide Mittel verfügt hätte.

Dass liquide Mittel vorhanden waren, ergibt sich auch aus dem Vorbringen, dass die LKW's durch sofortige Bezahlung betankt wurden.

Solcherart zeigt dieses Vorbringen auch nicht auf, dass die Geschäftsführerin kein Verschulden am Unterbleiben der Tilgung fälliger Abgabenschulden treffen würde.

Ein Nachweis der Gleichbehandlung der Verbindlichkeiten wurde, wie bereits ausgeführt, nicht erbracht, weshalb eine Einschränkung des Haftungsbetrages nicht möglich ist.

Die Verpflichtung eines Vertreters nach § 80 BAO hinsichtlich der Abfuhr der Lohnsteuer geht über das Gebot der gleichmäßigen Behandlung aller Schulden (bzw. aller Gläubiger) hinaus. Aus der Bestimmung des § 78 Abs. 3 EStG 1998 ergibt sich vielmehr die Verpflichtung, dass die Lohnsteuer - ungeachtet des Grundsatzes der Gleichbehandlung aller andrängenden Gläubiger - zur Gänze zu entrichten ist (VwGH 29.1.2004, 2000/15/0168).

Der Arbeitgeber hat nach § 78 Abs. 3 EStG dann, wenn die Mitteln nicht zur Zahlung des vollen vereinbarten Bruttoarbeitslohnes ausreichen, die Lohnsteuer von dem tatsächlich zur Auszahlung gelangenden niedrigeren Betrag zu berechnen und einzubehalten, woraus nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes folgt, dass die Ausbezahlung von Löhnen ohne korrekte Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer in jedem Fall eine Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten darstellt (VwGH 25.12.2004, 2004/13/0146).

5.) Kausalzusammenhang:

Infolge der schulhaften Pflichtverletzung durch den Bw 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.

6.) Ermessen:

Nach Lehre und Rechtsprechung ist die Heranziehung zur Haftung in das Ermessen der Abgabenbehörde gestellt, wobei die Ermessensübung 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.

Im Rahmen der gegenständlichen Berufung hat die Bw. keine näheren Gründe vorgebracht, worin nach seiner Ansicht ein Fehler bei der Ausübung des freien Ermessens liegen würde. Die Bw. war in den haftungsrelevanten Zeiträumen Alleingeschäftsführerin der Fa. A.B. GmbH, ihre Inanspruchnahme zur Haftung gemäß § 9 BAO stellt daher die einzige Möglichkeit der Einbringung der vom Haftungsbescheid umfassten Abgabenschuldigkeiten und Nebengebühren dar.

Die Abgabenbehörde erster Instanz hat daher bei Ausübung des freien Ermessens zu Recht dem öffentlichen Interesse an der Einbringung der Abgaben gegenüber dem persönlichen Interesse der Bw. (welche die Uneinbringlichkeit dieser Abgaben durch schuldhafte Pflichtverletzungen herbeigeführt hat), nicht zur Haftung herangezogen zu werden, den Vorzug gegeben.

Wien, am 21. Oktober 2013