



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Frau L.A., vertreten durch Dr. Erich Hirt, Rechtsanwalt, 1010 Wien, Rudolfsplatz 5/28, vom 30. August 2006 gegen den Haftungsbescheid des Finanzamtes Wien 1/23 vom 4. August 2006 gemäß § 9 iVm § 80 BAO entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid des Finanzamtes Wien 1/23 vom 4. August 2006 wurde die Berufungswerberin (in weiterer Folge kurz Bw.) als Haftungspflichtige gemäß §§ 9, 80 BAO für die aushaftenden Abgabenschuldigkeiten der Firma E-GmbH im Ausmaß von € 68.477,41, nämlich

Umsatzsteuer 11/2002 in Höhe von € 5.283,25, Lohnsteuer 1/2003 in Höhe von € 10.065,61, Umsatzsteuer 12/2002 in Höhe von € 25.639,84, Lohnsteuer 2/2003 in Höhe von € 8.165,60, Umsatzsteuer 1/2003 in Höhe von € 10.756,72, Lohnsteuer 3/2003 in Höhe von € 10.568,87, Umsatzsteuer 2/2003 in Höhe von € 4.931,78, Lohnsteuer 04/2003 in Höhe von € 8.776,85, Umsatzsteuer 3/2003 in Höhe von € 29.940,49, gesamt € 114.129,01, davon die Quote von 40 % in Höhe von € 45.651,60 abgezogen, ergibt eine Summe von € 68.477,41,

zur Haftung herangezogen.

Als Begründung wurde nach Anführung der gesetzlichen Bestimmungen – soweit für den angefochtenen Bescheid relevant – ausgeführt, dass die Bw. im Zeitraum von 28.03.2001 bis 23.11.2005 Geschäftsführerin der Firma E-GmbH, also einer juristischen Person, und daher

gemäß § 18 GesmbHG zu deren Vertretung berufen gewesen sei. Die Bw. sei somit auch verpflichtet gewesen, die Abgaben aus deren Mitteln zu bezahlen. Der haftungsgegenständliche Rückstand sei bei der Gesellschaft uneinbringlich. Am 11.06.2003 sei über das Vermögen der Firma E-GmbH das Ausgleichsverfahren eröffnet worden. Mit Beschluss des Gerichtes vom 30.10.2003, AZ 2, sei der am 21.08.2003 angenommene Ausgleich bestätigt worden. Demgemäß erhalten die Ausgleichsgläubiger eine Quote von 40 %. Die an das Finanzamt zu leistende 40%ige Quote sei entrichtet worden. Hinsichtlich der Ausgleichsforderungen des Finanzamtes sei die Rechtswirkung des § 53 Abs. 1 AO eingetreten. Demnach sei der die Quote übersteigende Rückstand bei der Firma E-GmbH nicht mehr einbringlich.

Hinsichtlich der Heranziehung für aushaftende Lohnsteuer sei festzuhalten, dass gemäß § 78 Abs. 1 EStG 1988 der Arbeitgeber verpflichtet sei, die Lohnsteuer des Arbeitnehmers bei jeder Lohnzahlung einzubehalten. Gemäß § 79 Abs. 1. EStG habe der Arbeitgeber die gesamte Lohnsteuer, die in einem Kalendermonat einzubehalten war, spätestens am 15. Tag nach Ablauf des Kalendermonates in einem Betrag abzuführen. Nach § 78 Abs. 3 EStG 1988 habe der Arbeitgeber, wenn die zur Verfügung stehenden Mittel nicht zur Zahlung des voll vereinbarten Arbeitslohnes ausreichen, die Lohnsteuer von dem tatsächlich zur Auszahlung gelangenden niedrigeren Betrag zu berechnen und einzubehalten. Werde in einem solchen Fall die Lohnsteuer nicht einbehalten und an das Finanzamt abgeführt, so sei nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes von einer schuldhaften Pflichtverletzung auszugehen (vgl. VwGH 18.12.2001, 2001/15/0187).

Hinsichtlich der Heranziehung für aushaftende Umsatzsteuer sei festzuhalten, dass gemäß § 21 Abs. 1 UStG 1994 der Unternehmer spätestens am 15. Tag (Fälligkeitstag) des auf einen Kalendermonat (Voranmeldungszeitraum) zweitfolgenden Kalendermonates eine Voranmeldung einzureichen habe, in der er die für den Voranmeldungszeitraum zu entrichtende Steuer (Vorauszahlung) oder den auf den Voranmeldungszeitraum entfallenden Überschuss unter entsprechender Anwendung des § 20 Abs. 1 und 2 und des § 16 selbst zu berechnen habe. Der Unternehmer habe eine sich ergebende Vorauszahlung spätestens am Fälligkeitstag zu entrichten. Für die Zeiträume - siehe Aufgliederung - sei die Umsatzsteuer gemeldet, jedoch nicht entrichtet worden. Die Schuldhaftigkeit sei damit zu begründen, dass durch das pflichtwidrige Verhalten der Bw. als Vertreterin der Gesellschaft die Uneinbringlichkeit eingetreten sei.

Die im Rahmen des § 224 BAO zu treffende Ermessensentscheidung iSd. § 20 BAO sei innerhalb der vom Gesetzgeber gezogenen Grenze nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommender Umstände zu treffen gewesen. Wesentliches Ermessenskriterium sei die Vermeidung eines endgültigen Abgabenausfalls gewesen. Die

Geltendmachung der Haftung stelle im vorliegenden Fall die letzte Möglichkeit zur Durchsetzung des Abgabensanspruches dar, zumal der haftungsgegenständliche Rückstand bei der Primärschuldnerin aufgrund der Rechtswirkung des Ausgleichs nicht mehr eingebracht werden könne. Aus dem auf die Hereinbringung der Abgabenschuld beim Haftenden gerichteten Besicherungszweck der Haftungsnorm folge, dass die Geltendmachung der Haftung in der Regel ermessenskonform sei, wenn die betreffende Abgabe beim Primärschuldner uneinbringlich sei (vgl. VwGH 25.6.1990, 89/15/0067). Letzteres stehe hier fest.

In der dagegen eingebrachten Berufung vom 30. August 2006 führt die Bw. aus, dass Primärschuldner der nunmehr der Bw. als Geschäftsführerin der Firma E-GmbH, Wien, vorgeschriebenen Abgaben im Restbetrag von € 68.477,41 die Firma E-GmbH sei. Über das Vermögen der Firma E-GmbH sei mit Beschluss des Gerichtes vom 30.10.2003, AZ 2, das Ausgleichsverfahren eröffnet worden. Der von der Schuldnerin angebotene 40 %ige Zwangsausgleich sei mit Beschluss vom 21.08.2003 gerichtlich bestätigt worden, die danach zu leistende 40 %ige Quote sei fristgerecht bezahlt worden. Durch diese Zahlung sei die restliche Abgabenschuld zur Gänze getilgt und daher abzuschreiben gewesen.

Durch die völlige Befriedigung des Ausgleichs sei zufolge Akzessorietät der Haftungsschuld von der Abgabenschuld für eine Haftungsinanspruchnahme kein Raum mehr, da keine Abgabenschuld mehr bestehe. Aus diesem Grunde fehle es an einer rechtlichen Grundlage für eine Haftungsinanspruchnahme der früheren Geschäftsführerin. Nach der ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes gehen die insolvenzrechtlichen Vorschriften den Abgabenvorschriften voraus, sodass mit der nach insolvenzrechtlichen Grundsätzen erfolgten Schuldbefreiung die Haftung rechtlich nicht mehr möglich sei. Ähnlich liege der Sachverhalt bei Vorliegen einer Selbstanzeige gemäß § 29 Abs. 2 FinStrG. In diesem Fall sei Straffreiheit dann eingetreten, wenn der Ausgleich von der Firma erfüllt sei. Eine weitere Zahlung durch den Geschäftsführer sei nicht mehr für die Wirksamkeit der Selbstanzeige erforderlich (VwGH E. 1990/12/19; 1987/13/0070). Wenn sogar im heiklen Finanzstrafrecht die insolvenzrechtlichen Normen stärker zu bewerten seien als die abgabenrechtlichen, umso mehr müsse dies für die Haftungsinanspruchnahme gelten. Es wäre nunmehr Sache der Verwaltung, diese ungleiche Behandlung durch Korrektur ihrer Verwaltungspraxis dem Grundsatz, dass Insolvenzrecht vor Abgabenrecht gelte, anzupassen.

Im Übrigen widerspreche es dem Gleichheitsgrundsatz, wenn im Falle einer Insolvenz einer Kapitalgesellschaft nach Erfüllung des Ausgleichs der Geschäftsführer noch zur Haftung herangezogen werden könne, während im Falle der Insolvenz einer Personalgesellschaft eine solche Haftungsinanspruchnahme schon begrifflich nicht möglich sei, da der Abgabenschuldner a priori von seiner Verbindlichkeit durch die Bezahlung der Ausgleichsquote

befreit sei. Der Umstand, dass jedermann nach seinem Gutdünken die ihm passende Gesellschaftsform wählen könne, ändere an dem Umstand der ungleichen Behandlung gleicher Sachverhalte nichts.

Die Bw., die jetzt im 68ten Lebensjahr stehe und eine Rente von € 1.700,-- beziehe, treffe diese Haftung besonders hart, da sie von ihrer Pension die aushaftende Geldstrafe und darüber hinaus Raten aus seinerzeitigen Gesellschaftsverbindlichkeiten zu bezahlen habe, wodurch ihr kaum genügend Geld für den gewöhnlichen Lebensunterhalt verbleibe. Diesbezügliches Vorbringen sei der Bw. im Vorverfahren nicht möglich gewesen, da der Haftungsbescheid vom 04.08.2006 ohne ihre Einvernahme erlassen worden sei, sodass auch die Grundlagen für eine Billigkeitsentscheidung im Sinne einer Beschränkung der Haftung nicht erhoben worden seien. Hätte nämlich die Behörde von der Vermögenslage der Haftungsschuldnerin Kenntnis gehabt, hätte die Behörde von ihrem Ermessen, die Haftung herabzusetzen, Gebrauch machen können und müssen.

Es werde daher beantragt, den Haftungsbescheid vom 4. August 2006 aufzuheben bzw. nach Verfahrensergänzung eine Neuentscheidung zu fällen.

Mit Mängelbehebungsauftrag des Finanzamtes Wien 1/23 vom 16. Oktober 2006 wurde der Bw. zur haftungsbegründenden schuldhaften Pflichtverletzung Folgendes zur Kenntnis gebracht:

Der Verwaltungsgerichtshof hat in ständiger Rechtsprechung zu den Bestimmungen der § 9 und 80ff BAO darauf hingewiesen, dass es gemäß § 1298 ABGB Sache des Vertreters ist, die Gründe darzutun, aus denen ihm die Erfüllung seiner gesetzlichen Pflichten unmöglich war, widrigenfalls die Behörde zu der Annahme berechtigt ist, dass er seiner Pflicht schuldhafter Weise nicht nachgekommen ist (vgl. VwGH-Erkenntnis vom 14.01.1997, Zl. 96/08/0206, und die darin zit. Vorjud.). In verfahrensrechtlicher Hinsicht ist es im abgabenrechtlichen Haftungsverfahren nicht nur Sache des haftungspflichtigen Geschäftsführers darzulegen, weshalb er nicht dafür Sorge tragen konnte, dass die Abgabenschulden rechtzeitig - zur Gänze oder zumindest anteilig - entrichtet wurden, sondern auch, dafür entsprechende Beweisanbote zu erstatten. Vor dem Hintergrund dieser Rechtslage werden Sie aufgefordert, anzugeben, ob im Zeitraum, in dem Sie als Geschäftsführerin der Firma E-GmbH für die Bezahlung der die Gesellschaft treffenden Abgaben verantwortlich waren, aus Gesellschaftsmitteln andere anfallende Zahlungen (z.B. Kredit- od. Leasingraten, Lieferantenzahlungen, Lohnzahlungen, Zahlungen an die Krankenkassa, etc.) geleistet worden sind.

Sofern die Firma E-GmbH 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 (Fälligkeiten siehe Spruch im Haftungsbescheid) gleichzeitig oder früher fällig gewordenen Forderungen ziffernmäßig darzulegen. In dieser Aufstellung müssen alle damaligen Gläubiger der Firma E-GmbH (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.

In Entsprechung des behördlichen Auftrags vom 16.10.2006 wurde mit Eingabe vom 13. November 2006 das von der Haftungsschuldnerin unterfertigte Formblatt über die wirtschaftlichen Feststellungen vorgelegt, welchem die Beweismittel für monatliche Ausgaben angeschlossen sind.

Da die Erlassung eines Haftungsbescheides im Rahmen des Ermessens des Finanzamtes erfolge, sollte auch auf die wirtschaftliche Lage der Bw., die derzeit 68 Lebensjahre zähle und von einer Pension in der Höhe von derzeit € 1.637,89 lebe, Bedacht genommen werden. Sämtliche Zahlungen, mit Ausnahme der Miete, rühren aus Haftungen aus der seinerzeitigen Geschäftsführung der E-GmbH. Die Firma sei zwar durch die Erfüllung des Ausgleichs entschuldet, die Geschäftsführerin im Hinblick auf die aufgezeigten Verbindlichkeiten lebenslang verschuldet.

Die Bw. ersuche daher, im Rahmen der behördlichen Ermessensausübung diesen Umstand zu berücksichtigen. Gegen eine Abstattung einer 10 %igen Quote in Monatsraten zu € 150,-- bestehe kein Einwand, weil diese Zahlungen zur Unterstützung des Lebensunterhaltes der Bw. von dritter Seite (Sohn und Schwiegertochter) aufgebracht werden müssen.

Zur Frage der Gleichbehandlung der Gläubiger vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens gibt die Bw. die Information, dass die Zahlungen an die öffentlichen Stellen gleichzeitig eingestellt worden seien; die Löhne seien allerdings noch weiter bezahlt worden, da sonst von vornherein ein Konkurs unvermeidlich gewesen wäre, die Bw. jedoch den für die Gläubiger besseren Weg des Ausgleichsverfahrens, das immerhin eine 40 %ige Quote gebracht habe, gewählt habe. In Ansehung der öffentlich rechtlichen Gläubiger liege sohin keine Ungleichbehandlung vor. Allerdings sei die Betrachtung „ex nunc“ leichter als die Betrachtung im Zeitpunkt der zu setzenden Maßnahmen, da kein Unternehmer bereit sei, die Hoffnung sofort aufzugeben. Es dürfe auch nicht übersehen werden, dass das Insolvenzverfahren ausschließlich darauf zurückzuführen war, dass durch anonyme Anzeigen bei der Gemeinde das Unternehmen, welches auf die Aufträge der Gemeinde fixiert und spezialisiert gewesen war, diese Aufträge verloren habe und ihm dadurch die Existenzgrundlage entzogen worden

sei. Diese anonymen Anzeigen haben sich als haltlos erwiesen, jedoch kam die Aufklärung zu spät.

Sollte eine Berücksichtigung dieser besonderen Umstände bei der Bemessung der Haftungssumme nicht berücksichtigt werden können, wäre die Bw. bereit, die Haftung anzuerkennen, wenn ihr eine Zahlungsmöglichkeit im oben dargestellten Sinne ermöglicht werden könnte.

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 BAO haben die zur Vertretung juristischer Personen berufenen 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.

Unstrittig ist, dass die Bw. im Zeitraum von 28.03.2001 bis 23.11.2005 Geschäftsführerin der Firma E-GmbH gewesen ist. Laut Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist die Haftung nach § 9 Abs. 1 BAO 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).

Über das Vermögen der Firma E-GmbH wurde mit Beschluss des Gerichtes vom 30.10.2003, AZ 2, das Ausgleichsverfahren eröffnet worden. Der angebotene 40 %ige Zwangsausgleich wurde mit Beschluss vom 21.08.2003 gerichtlich bestätigt. Daraus ergibt sich die Uneinbringlichkeit der Abgabensforderungen im Ausmaß von 60 % bei der Primärschuldnerin.

Aus dem Akt ist ersichtlich, dass der zweite Geschäftsführer J.L. lediglich mit der technischen Durchführung der Geschäftsführung betraut war, die abgabenrechtliche Seite jedoch allein in die Verantwortlichkeit der Bw. gefallen ist.

Weiters ist evident, dass die Bw. mit Erkenntnis des Spruchsenates vom 18. April 2004, wegen Finanzordnungswidrigkeit nach § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG bestraft wurde, da sie unter anderem vorsätzlich Lohnsteuer für die Monate Jänner und März 2003 nicht spätestens am 5. Tag nach Fälligkeit entrichtet hat.

Soweit die Bw. ausführt, dass durch die Zahlung der 40 %igen Quote die restliche Abgabenschuld zur Gänze getilgt und daher abzuschreiben gewesen sei, durch die völlige Befriedigung des Ausgleichs zufolge Akzessorietät der Haftungsschuld von der Abgabenschuld

für eine Haftungsinanspruchnahme kein Raum mehr sei, da keine Abgabenschuld mehr bestehe, es an einer rechtlichen Grundlage für eine Haftungsinanspruchnahme der früheren Geschäftsführerin fehle, nach der ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes die insolvenzrechtlichen Vorschriften den Abgabenvorschriften vorausgehen, sodass mit der nach insolvenzrechtlichen Grundsätzen erfolgten Schuldbefreiung die Haftung rechtlich nicht mehr möglich sei, die insolvenzrechtlichen Normen stärker zu bewerten seien als die abgabenrechtlichen, es nunmehr Sache der Verwaltung wäre, diese ungleiche Behandlung durch Korrektur ihrer Verwaltungspraxis dem Grundsatz, dass Insolvenzrecht vor Abgabenrecht gelte, anzupassen, so ist ebenfalls auf die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu verweisen, wonach der Abschluss eines (Zwangs-)Ausgleichs keinen Einfluss auf die Haftung nach § 9 BAO hat. Die rechtskräftige Bestätigung eines Ausgleichs des Primärschuldners steht der Geltendmachung der Haftung nach den §§ 80 ff BAO auch für die die Ausgleichsquote übersteigenden Abgabenschulden nicht entgegen (vgl. beispielsweise VwGH 29.7.2004, 2003/16/0137).

Zur Frage des möglichen Widerspruches zum Gleichheitsgrundsatz, wenn im Falle einer Insolvenz einer Kapitalgesellschaft nach Erfüllung des Ausgleichs der Geschäftsführer noch zur Haftung herangezogen werden könne, während im Falle der Insolvenz einer Personalgesellschaft eine solche Haftungsinanspruchnahme schon begrifflich nicht möglich sei, da der Abgabenschuldner a priori von seiner Verbindlichkeit durch die Bezahlung der Ausgleichsquote befreit sei, ist festzuhalten, dass es jedermann, der unternehmerisch tätig werden will, freisteht, nach seinem Gutdünken die ihm passende oder für ihn günstiger erscheinende Gesellschaftsform zu wählen. Damit akzeptiert er aber auch die allenfalls damit verbundenen negativen Auswirkungen wie im Falle einer Haftung des Geschäftsführers einer GmbH als Vertreter gemäß §§ 9, 80 BAO, über die er bei Gründung der GmbH in der Regel auch vom Notar belehrt wird.

Dass bei einer Selbstanzeige nach § 29 FinStrG andere Voraussetzungen zu beachten sind als bei einer Haftung eines Vertreters nach §§ 9, 80 BAO liegt in der Natur der Sache und den unterschiedlichen Zwecken der Bestimmungen. Daraus kann für die Berufung nichts gewonnen werden.

Die Berufungsausführungen, dass der Bw. im Vorverfahren ein Vorbringen nicht möglich gewesen wäre, da der Haftungsbescheid vom 04.08.2006 ohne ihre Einvernahme erlassen worden sei, sodass auch die Grundlagen für eine Billigkeitsentscheidung im Sinne einer Beschränkung der Haftung nicht erhoben worden seien, da die Behörde bei Kenntnis der Vermögenslage der Haftungsschuldnerin von ihrem Ermessen, die Haftung herabzusetzen, Gebrauch machen können und müssen hätte, ist festzuhalten, dass die Finanzverwaltung im Wege diverser Datenbanken durchaus Zugang und Kenntnis von der Vermögenslage der Bw.

hatte und hat. Dieses Argument trifft daher nicht zu. Schließlich hat die Bw. sowohl in der Berufung als auch in der Beantwortung des Mängelbehebungsauftrages ihre wirtschaftliche Lage angesprochen.

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 (VwGH 21.2.2005, 2001/17/0075). Von einer ermessenswidrigen Inanspruchnahme wird vor allem dann gesprochen, wenn die Abgabenschuld vom Hauptschuldner ohne Gefährdung und ohne Schwierigkeiten rasch eingebracht werden kann. Im gegenständlichen Fall ist die Einbringlichmachung bei der Primärschuldnerin unzweifelhaft nicht gegeben. In Umsetzung des öffentlichen Anliegens auf Sicherung des Steueraufkommens kann nur auf die Bw. zurückgegriffen werden. Die von der Bw. geltend gemachten Billigkeitsgründe des geringen Einkommens und des Alters stehen in keinem erkennbaren Zusammenhang mit der Geltendmachung der Haftung (VwGH 25.6.1990, 89/15/0067). Laut Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kann die Frage der Einbringlichkeit der Haftungsschuld beim Haftenden von der Abgabenbehörde bei ihren Zweckmäßigkeitsüberlegungen vernachlässigt werden (VwGH 16.12.1999, 97/16/0006).

Gegenstand des Haftungsbescheides waren Umsatz- und Lohnsteuerbeträge. Gemäß § 21 Umsatzsteuergesetz hat ein Unternehmer spätestens am 15. Tag (Fälligkeitstag) des auf einen Kalendermonat (Voranmeldungszeitraum) zweit folgenden Kalendermonates eine Voranmeldung bei dem für die Einhebung der Umsatzsteuer zuständigen Finanzamt einzureichen, in der er die für den Voranmeldungszeitraum zu entrichtende Steuer (Vorauszahlung) oder den auf den Voranmeldungszeitraum entfallenden Überschuss unter entsprechender Anwendung des § 20 Abs.1 und 2 des § 16 selbst zu berechnen hat. Die Voranmeldung gilt als Steuererklärung. Der Unternehmer hat eine sich ergebende Vorauszahlung spätestens am Fälligkeitstag zu entrichten. Im Rahmen des Gleichbehandlungsgrundsatzes hätte die Bw., so ferne die vertretene Gesellschaft über Mittel verfügt hat, die Verpflichtung gehabt die Abgabenschuldigkeiten zu entrichten und den Abgabengläubiger nicht schlechter zu stellen als die übrigen Schuldner (VwGH 29.2.1994, 93/17/0395).

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

Gemäß § 78 Abs.3 EStG ist der Arbeitgeber für den Fall, dass die ihm zur Verfügung stehenden Mittel zur Zahlung des vollen vereinbarten Arbeitslohnes nicht ausreichen, verpflichtet, die Lohnsteuer von dem tatsächlich zur Auszahlung gelangenden, niedrigeren Betrag zu berechnen, einzubehalten und abzuführen.

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

Es ist Sache des Geschäftsführers darzutun, weshalb er nicht dafür Sorge tragen konnte, dass die Gesellschaft die anfallenden Abgaben rechtzeitig entrichtet hat. Es hat nicht die Abgabenbehörde das Ausreichen der Mittel zur Abgabentrachtung nachzuweisen, sondern der zur Haftung herangezogene Geschäftsführer das Fehlen ausreichender Mittel. Reichen die liquiden Mittel zur Begleichung aller Verbindlichkeiten der Gesellschaft nicht aus, so hat der Vertreter nachzuweisen, dass die vorhandenen Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet wurden, andernfalls haftet der Geschäftsführer für die nicht entrichteten Abgaben der Gesellschaft. Eine Bevorzugung eines einzelnen Gläubigers oder einiger Gläubiger stellt somit eine schuldhafte Pflichtverletzung durch den Vertreter dar, sofern dieses Verhalten eine Verkürzung der Abgaben bewirkt hat (VwGH 29.3.2007, 2005/15/0116).

Bei Selbstbemessungsabgaben ist für die Frage, ob die GmbH über Mittel für die Abgabentrachtung verfügt hat, bereits der Zeitpunkt maßgebend, in dem die Abgaben bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung abzuführen gewesen wären (vgl. VwGH 24..2.2004, 99/14/0278). Hat die GmbH in diesem Zeitpunkt über Mittel verfügt, so durfte der Vertreter bei der Tilgung der Schulden Abgabenschulden nicht schlechter stellen als die übrigen Schulden.

Das Vorhandensein von Mitteln im relevanten Zeitraum ist im gegenständlichen Fall unbestritten, hat doch die Bw. selbst mitgeteilt, dass sie die Löhne weiter ausbezahlt hat. Aus dem Umstand, dass die Geschäftsführerin unstrittig die Forderungen einzelner Gesellschaftsgläubiger (z.B. der entlohten Arbeiter) erfüllt hat, während dies für die Abgabenschulden unstrittig nicht zutraf, lässt auf eine Ungleichbehandlung des Abgabengläubigers auch dann schließen, wenn diese Ungleichbehandlung auch anderen Gesellschaftsgläubigern (hier laut Bw. „andere öffentliche Stellen“) widerfahren sein sollte (VwGH 29.3.2007, 2005/15/0116).

Bei Verletzung des Gleichbehandlungsgrundsatzes erstreckt sich die Haftung des Vertreters zwar nur auf jenen Betrag, um den bei gleichmäßiger Behandlung sämtlicher Gläubiger die Abgabenbehörde mehr erlangt hätte, als sie infolge des pflichtwidrigen Verhaltens des

Vertreters tatsächlich erlangt 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 aber dem Vertreter. Vermag er nachzuweisen, welcher Betrag bei anteilmäßiger Befriedigung der Forderungen an die Abgabenbehörde abzuführen gewesen wäre, so haftet er nur für die Differenz zwischen diesem und der tatsächlich erfolgten Zahlung.

Über Vorhalt (Mängelbehebungsauftrag des Finanzamtes) teilte der steuerliche Vertreter der Bw. zur Frage der Gleichbehandlung der Gläubiger vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens mit, dass die Bw. als Geschäftsführerin der Primärschuldnerin lediglich sämtliche Zahlungen an öffentliche Stellen eingestellt hat; Löhne wurden weiter ausbezahlt. Über andere private bzw. nicht öffentliche Gläubiger wurde nichts mitgeteilt. Eine Liquiditätsrechnung zu den jeweiligen Fälligkeitstagen wurde jedenfalls nicht vorgelegt.

Da somit die Bw. den Nachweis, welcher Betrag bei Gleichbehandlung sämtlicher Gläubiger – bezogen auf die jeweiligen Fälligkeitszeitpunkte und das Vorhandensein liquider Mittel – an die Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre, nicht angetreten hat, kann der Bw. als Vertreterin die uneinbringliche Abgabe zur Gänze vorgeschrieben werden (VwGH 29.3.2007, 2005/15/0116).

Soweit die zur Haftung Herangezogene mit ihrem Vorbringen eine persönliche Unbilligkeit in der Einhebung der Abgaben aufzeigen will, ist darauf zu verweisen, dass ein solcher Umstand im Rahmen der Ermessensübung zur Geltendmachung der Haftung nicht zu berücksichtigen ist (VwGH 18.10.2005, 2004/14/0112).

Zur Frage der schuldhaften Pflichtverletzung ist als Indiz auch auf die Verurteilung der Bw. durch das Erkenntnis des Spruchsenates vom 18. April 2004, wegen Finanzordnungswidrigkeit nach § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG zu verweisen, wonach die Bw. unter anderem vorsätzlich Lohnsteuer für die Monate Jänner und März 2003 sowie Umsatzsteuer für Februar 2003 nicht spätestens am 5. Tag nach Fälligkeit entrichtet hat, wobei die Bestrafung auch wegen Nichtentrichtung von Umsatzsteuer und Lohnabgaben diverser vorangegangener Monate erfolgte.

Zusammengefasst sind die Behauptungen der Bw. nicht geeignet darzulegen, dass kein Verschulden an der Verletzung abgabenrechtlicher Obliegenheiten betreffend Umsatzsteuer November 2002 bis März 2003 sowie Lohnsteuer für die Monate Jänner bis April 2003 vorgelegen ist. Da auch keine weiteren Gründe namhaft gemacht wurden, die bei Abwägung von Zweckmäßigkeit und Billigkeit im Rahmen einer Ermessensübung eine anders lautende Einschätzung bewirken könnten, ist von einer diesbezüglichen schuldhaften Pflichtverletzung durch den Bw. auszugehen.

Aufgrund des Vorliegens der Voraussetzungen des § 9 Abs. 1 BAO erfolgte somit die Inanspruchnahme der Bw. für die im Bescheid genannten Abgaben der E-GmbH im Ausmaß von € 68.477,41 zu Recht, sodass spruchgemäß zu entscheiden war.

Mit dem Ansuchen, die Haftungssumme in monatlichen Raten entrichten zu wollen, wird die Bw. zuständigkeitshalber an die Abgabenbehörde erster Instanz verwiesen.

Wien, am 22. Februar 2008