



GZ. RV/1443-W/10,
miterledigt RV/1441-W/10,
RV/1442-W/10

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der A.H., vertreten durch G.P, vom 4. Dezember 2008 und 7. August 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes Waldviertel vom 5. November 2008, 6. Juli 2009 bzw. 8. Juli 2009 betreffend Haftung gemäß § 9 iVm § 80 BAO, Haftung gemäß § 11 BAO sowie Festsetzung von Aussetzungszinsen gemäß § 212a Abs. 9 BAO entschieden:

I.

Der Berufung vom 4. Dezember 2008 gegen den Haftungsbescheid vom 5. November 2008 wird teilweise stattgegeben und der Haftungsbetrag an Lohnsteuer 2007 von € 31.490,35 auf € 28.675,68 herabgesetzt.

Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

II.

Die Berufung vom 7. August 2009 gegen den Bescheid vom 8. Juli 2009 betreffend Festsetzung von Aussetzungszinsen wird als unbegründet abgewiesen.

Anlässlich der Berufung wird der Spruch des angefochtenen Bescheides insofern abgeändert, als nunmehr Aussetzungszinsen in Höhe von € 507,22 (anstatt bisher € 505,77) festgesetzt werden.

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages der Abgabe ist aus der Buchungsmitteilung zu ersehen.

III.

Die Berufung vom 7. August 2009 gegen den Haftungsbescheid vom 6. Juli 2009 wird als unbegründet abgewiesen.

Der Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit Beschluss des Landesgerichtes XY vom 2. Juni 2008 wurde über das Vermögen der H-GmbH der Konkurs eröffnet.

Mit Erkenntnis des Spruchsenates vom 26. August 2008 wurde die Bw. schuldig erkannt, als die für die steuerlichen Angelegenheiten der H-GmbH verantwortliche Geschäftsführerin vorsätzlich nachstehende Abgaben nicht spätestens am fünften Tag nach Fälligkeit abgeführt und dadurch eine Finanzordnungswidrigkeit nach § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG begangen zu haben:

Lohnsteuer 03/2007	6.381,00
Dienstgeberbeitrag 03/2007	2.085,00
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 03/2007	194,00
Lohnsteuer 08/2007	6.773,00
Dienstgeberbeitrag 08/2007	1.983,00
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 08/2007	185,00
Lohnsteuer 10/2007	7.272,00
Dienstgeberbeitrag 10/2007	2.038,00
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 10/2007	190,00
Lohnsteuer 11/2007	9.575,00
Dienstgeberbeitrag 11/2007	3.673,00
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 11/2007	342,00
Lohnsteuer 12/2007	6.523,00
Dienstgeberbeitrag 12/2007	1.937,00
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 12/2007	180,00

Mit Bescheid vom 5. November 2008 wurde die Berufungswerberin (Bw.) gemäß § 9 Abs. 1 BAO iVm § 80 BAO als Geschäftsführerin der H-GmbH für Lohnsteuer 2007 in der Höhe von € 31.490,35 zur Haftung herangezogen, da diese durch die schuldhafte Verletzung der ihr als Vertreterin der Gesellschaft auferlegten Pflichten nicht hätten eingebracht werden können.

In der dagegen am 4. Dezember 2008 rechtzeitig eingebrachten Berufung wandte die Bw. ein, dass sie Geschäftsführerin der Primärschuldnerin wäre, die aus dem Installateurunternehmen „L.H.“, einem nicht protokollierten Einzelunternehmen, das vor über 50 Jahren gegründet worden wäre, hervorgegangen wäre. Die damalige Aufbauarbeit hätten der (mittlerweile verstorbene) L.H. und seine Ehefrau (die Geschäftsführerin und Bw.) gemeinsam geleistet. Seit Gründung der Gesellschaft am 3. April 1986 wäre die Bw. selbstständig vertretungsbefugte Geschäftsführerin gewesen. Im Zuge ihrer langjährigen Geschäftsführer-

tätigkeit hätte die Bw. ihre Pflichten stets sorgfältig und gewissenhaft ausgeführt, wodurch die Primärschuldnerin zu einem der größten Installationsunternehmen im Waldviertel herangewachsen wäre.

Auch in ihrer Pension seit Juli 2003 hätte die Bw., welche weiterhin als Geschäftsführerin tätig gewesen wäre, weder Kosten noch Mühen gescheut, den Geschäftsbetrieb am Leben zu erhalten. Temporäre Liquiditätsengpässe hätten zu Zahlungsstockungen geführt, sodass die Gesellschaft die Mittel zur Auszahlung von Löhnen und Lohnnebenkosten nicht ohne Weiteres aufbringen hätte können. Auch die Mitarbeiter wären sich dieser Situation bewusst gewesen und hätten die Gutmütigkeit der Bw. bis zuletzt ausgenutzt, indem sie immer weiter Forderungen (Überstunden, etc.) gestellt hätten.

Nach Statusermittlung der Situation der Primärschuldnerin durch den Steuerberater hätte die pensionierte Bw., welche nur € 2.000,00 im Monat zur Verfügung hätte, entschieden, ihr Lebenswerk aufrecht zu erhalten. Daher hätte sie die Gesellschaft durch Haftungsübernahmen zum Zweck der Kreditgewährung auf Kosten ihres privaten Vermögens (Auszahlungen wären nur durch private Sicherstellungen auf den der Bw. gehörigen Liegenschaften und Wertpapieren möglich gewesen), daher nicht in ihrer Funktion als Geschäftsführerin, gestützt. Nur durch die Übernahme der privaten Haftung der Bw. für Kredite wäre es möglich gewesen, die Liquiditätsengpässe der Primärschuldnerin zu übertauchen.

Die Löhne wären daher ausschließlich auf Grund der Erweiterung des Haftungsfonds durch private Mittel zur Auszahlung gebracht worden. Der Bw. als privater Person wäre es jedoch auf Grund ihrer geringen Pension nicht möglich gewesen, zusätzlich die daraus resultierenden Lohnabgaben aus ihrem Privatvermögen an die Behörde abzuführen.

Auf Grund stetig sinkender Erträge, steigender Kosten des Unternehmens, der Konjunkturschwäche in der Baubranche sowie der Preiskampf mit Klein- bzw. Kleinstinstallateuren, die ihre Leistungen zu Niedrigstpreisen anbieten würden, wäre die Bw. gezwungen gewesen, Konkursantrag zu stellen. Der Konkurs wäre dann auch am 2. Juni 2008 eröffnet worden.

Auf dem Konto der Primärschuldnerin hafte derzeit ein Betrag von € 31.490,35 an Lohnsteuer unberichtigt aus. Die belangte Behörde hätte diese Abgabeforderung am 25. Juli 2008 beim Konkursgericht angemeldet. Das Massevermögen wäre vom Masseverwalter mit Stand 5. November 2008 mit € 229.107,89 beziffert worden. Durch Verkauf der Betriebsliegenschaften würden auch Forderungen von Konkursgläubigern eingeschränkt, sodass sich die Masse insgesamt noch erhöhen werde. Das Konkursverfahren über das Vermögen der Gesellschaft wäre noch nicht beendet. Der Masseverwalter vermute noch weitere Forderungen einzutrei-

ben, wodurch sich die Konkursmasse noch weiter erhöhe. Die endgültige Konkursquote stehe daher noch nicht fest.

Weiters wandte die Bw. ein, dass die Uneinbringlichkeit der Abgabeforderung unabdingbare Voraussetzung für die Haftungsinanspruchnahme, diese jedoch derzeit nicht gegeben wäre. Die belangte Behörde stütze ihre Vermutung der Uneinbringlichkeit allein auf den Umstand der Konkurseröffnung. Der allgemeinen Rechtsprechung folgend könne jedoch die Uneinbringlichkeit der Abgabeforderung allein aus der Konkurseröffnung nicht zwingend abgeleitet werden. Diese wäre erst dann anzunehmen, wenn im Lauf des Insolvenzverfahrens feststehe, dass die Abgabeforderung im Konkurs mangels ausreichenden Vermögens nicht befriedigt werden könne; schließlich würde selbst eine geringe Quote die Haftung betragsmäßig entsprechend verringern (VwGH 22.9.1999, 96/15/0049; VwGH 27.4.2000, 98/15/0129; VwGH 29.5.2001, 99/14/0277).

Das Konkursverfahren der Primärschuldnerin wäre nach wie vor anhängig und ein Abschluss desselben nicht in Sicht, weil, obwohl die Verwertung des Vermögens abgeschlossen wäre, noch Forderungen der Gemeinschaftschuldnerin durch den Masseverwalter eingetrieben würden. Da durch diese Maßnahme die Masse weiter erhöht werde, könne erst recht nicht von einer mangelnden Einbringlichkeit der geltend gemachten Forderung ausgegangen werden.

Bei laufenden Konkursverfahren hätte daher die belangte Behörde für die Geltendmachung der Haftung gegen die Bw. konkrete Feststellungen der Befriedigungsaussichten bei der Primärschuldnerin, insbesondere über das zur Befriedigung der Konkursforderungen verfügbare Massevermögen zu treffen gehabt (VwGH 28.5.2002, 99/14/0233). Diese Feststellungen wären jedoch unterlassen worden. Hätte die belangte Behörde die notwendigen Erhebungen gemacht, hätte sie feststellen müssen, dass die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme zur Haftung für Abgabenschuldigkeiten der Primärschuldnerin mangels festzustellender Uneinbringlichkeit nicht gegeben wären. Der Haftungsbescheid hätte daher nicht erlassen werden dürfen.

Darüber hinaus brachte die Bw. vor, dass die Uneinbringlichkeit einer Abgabeforderung aus der Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten resultieren müsse (VwGH 18.10.1995, 91/13/0037). Dazu gehöre jedoch nicht die Pflicht zur Vermeidung der Entstehung von Abgabeforderungen bei der Primärschuldnerin. Zudem wäre die Bw. als handelsrechtliche Geschäftsführerin zur Entrichtung der von der Gesellschaft geschuldeten Abgaben nur insoweit verpflichtet, als liquide Mittel vorhanden wären (VwGH 7.12.2000, 2000/16/0601).

Im Zeitpunkt der Bezahlung der Löhne (und auch später) hätte die Gesellschaft auf Grund eines Liquiditätsengpasses über keine ausreichenden liquiden Mittel zur Begleichung der Löhne verfügt. Aus diesem Grund wären die Löhne von der Bw. aus deren Privatvermögen und nicht aus Mitteln der Primärschuldnerin bezahlt worden. Folglich hätte die Gesellschaft im Fälligkeitszeitpunkt der in Haftung gezogenen Abgabenschuld unabhängig von der Bezahlung der Löhne ebenfalls über keine entsprechenden liquiden Mittel zur Tilgung dieser Abgabenschuld verfügt.

Da mangels Vermögens der Gesellschaft im Zeitpunkt der Bezahlung der Löhne und der Fälligkeit der Abgabenschuld die Abgabe ohne schuldhafte Pflichtverletzung der Bw. uneinbringlich geworden wäre, liege kein ursächlicher Zusammenhang vor und bestehe keine Haftung (VwGH 23.1.1997, 95/15/0163).

Sollte die Berufungsbehörde der rechtsunrichtigen Ansicht der belangten Behörde folgen und die Uneinbringlichkeit der gegenständlichen Abgabensforderung sowie eine Pflichtverletzung der Bw. bejahen, so wäre Folgendes anzuführen:

Infolge unrichtiger rechtlicher Beurteilung hätte die belangte Behörde nicht festgestellt, dass tatsächlich Masse vorhanden und die teilweise Einbringlichkeit bei der Primärschuldnerin von der zur Haftung herangezogenen Abgabenschuld in Abzug zu bringen wäre. Wie bereits festgehalten, wäre das Konkursverfahren noch nicht beendet und eine Konkursquote noch nicht festgelegt worden. Bei der Heranziehung der Bw. zur Haftung hätte die belangte Behörde jedoch die teilweise Einbringlichkeit insoweit berücksichtigen müssen, als die Bw. nur für jenen Teil der auständigen Abgabenschuld zur Haftung herangezogen werden dürfe, der im Insolvenzverfahren der Gesellschaft voraussichtlich nicht einbringlich gemacht werden könnte (VwGH 28.5.2002, 99/14/0233). Dabei wäre die Haftung durch die Quote zu mindern (VwGH 22.9.1999, 96/15/0049; VwGH 27.4.2000, 98/15/0129; VwGH 29.5.2001, 99/14/0277). Dies wäre von der belangten Behörde jedoch unterlassen worden.

Abschließend beantragte die Bw. die Aussetzung der Einhebung der aushaftenden Abgabenschuld (Lohnsteuer 2007) in Höhe von € 31.490,35 gemäß § 212a BAO.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 2. Juli 2009 wurde der Berufung teilweise stattgegeben und die Haftung für die Lohnsteuer 2007 auf den Betrag von € 27.804,46 eingeschränkt. Begründend wurde nach Zitierung der entsprechenden Gesetzesbestimmungen und der bezughabenden Judikatur ausgeführt, dass dieser nunmehr verminderte Betrag bei der Primärschuldnerin als uneinbringlich anzusehen wäre, da über das Vermögen der Gesellschaft das Konkursverfahren eröffnet worden wäre und nach Rücksprache mit dem Masseverwalter

lediglich mit einer Quote von unter 10 % gerechnet werden könne. Demzufolge wären daher 10 % des nunmehr offenen haftungsrelevanten Lohnsteuerbetrages von € 30.893,84 in Abzug gebracht worden.

Die Schuldhaftigkeit der Pflichtverletzung ergebe sich zum Einen aus der Bestimmung des § 78 Abs. 3 EStG, wonach im Falle nicht ausreichender liquider Mittel nur ein solcher Betrag zur Auszahlung gelangen dürfe, der auch die Abfuhr der Lohnsteuer erlaube, und zum Anderen aus der rechtskräftigen Bestrafung mit Erkenntnis des Spruchsenates wegen des vorsätzlichen Finanzvergehens der Finanzordnungswidrigkeit gemäß § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG.

Mit Bescheid vom 6. Juli 2009 wurde die Bw. gemäß § 11 BAO für Abgabenschuldigkeiten der H-GmbH, nämlich Dienstgeberbeitrag 2007 in Höhe von € 10.479,27 und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2007 in Höhe von € 981,90, zur Haftung herangezogen, da gemäß § 11 BAO bei vorsätzlichen Finanzvergehen rechtskräftig verurteilte Täter und andere an der Tat Beteiligte, wenn sie nicht selbst abgabepflichtig wären, für den Betrag, um den die Abgaben verkürzt worden wären, haften würden. Da nach Rücksprache mit dem Masseverwalter mit einer unter 10 % liegenden Quote gerechnet werden könne, wäre diese bei den angeführten Beträgen bereits in Abzug gebracht worden.

Mit Bescheid vom 8. Juli 2009 wurde der Antrag auf Aussetzung der Einhebung vom 4. Dezember 2008 abgewiesen, da die dem Antrag zu Grunde liegende Berufung bereits erledigt worden wäre.

Ebenfalls mit Bescheid vom 8. Juli 2009 setzte das Finanzamt für den Zeitraum vom 5. Dezember 2008 bis 8. Juli 2009 Aussetzungszinsen im Betrag von € 505,77 fest.

Gegen den Haftungsbescheid vom 6. Juli 2009 brachte die Bw. form- und fristgerecht am 7. August 2009 das Rechtsmittel der Berufung ein, wiederholte das in der Berufung vom 4. Dezember 2008 gegen den Haftungsbescheid vom 5. November 2008 erstattete Vorbringen und führte ergänzend aus, dass § 11 BAO nur auf die wegen eines vorsätzlichen Finanzvergehens verurteilten Personen abstelle. Gemäß § 5 Abs. 1 StGB wäre Vorsatz das Verwirklichenwollen eines Sachverhaltes, der einem gesetzlichen Tatbild entspreche. Er setze sich aus einer intellektuellen und voluntativen Komponente zusammen. Der Handlungswille des Täters müsse unbedingt sein.

Gemäß dem Sachverhalt wäre die Bw. eine fähige und erfahrene Geschäftsführerin, die nie vorsätzlich eine Finanzordnungswidrigkeit begangen hätte. Vorsatz solle dann verneint werden, wenn der Täter sich zwar die Möglichkeit des Erfolges vorgestellt hätte, aber sein steuernder Wille auf die Erfolgsvermeidung gerichtet gewesen wäre, der Täter also bei seiner

auf den Erfolg hinwirkenden Handlung gleichzeitig Gegenfaktoren einsetze, mit deren Hilfe er den Ablauf so zu steuern versuche, dass eine als möglich vorgestellte Nebenfolge nicht eintrete, vorausgesetzt der Täter räume seiner eigenen Geschicklichkeit eine reelle Chance ein.

Die Primärschuldnerin wäre 2007 in einen Liquiditätsengpass gelangt, wodurch die Entrichtung von geschuldeten Abgaben aus Mitteln der Gesellschaft unmöglich gewesen wäre. Erstens schließe ein Nichtverfügen über liquide Mittel eine schuldhaftige Pflichtverletzung der dem Vertreter auferlegten abgabenrechtlichen Pflichten aus (VwGH 7.12.2000, 2000/16/0601). Zweitens hätte ihr Verantwortungsgefühl die Bw. dazu getrieben, die Löhne aus ihrem Privatvermögen zu bezahlen. Auch nach Anziehung ihres Privatvermögens wären keine entsprechenden liquiden Mittel zur Tilgung der Abgabenschuld zur Verfügung gestanden.

Die Bw. hätte daher alles in ihrer Macht Stehende getan, den Eintritt einer Finanzordnungswidrigkeit abzuwehren, es handle sich hier um einen „nicht betätigten Vermeidewillen“. Eine Verurteilung wäre zu Unrecht erfolgt. Das Finanzstrafverfahren wäre von Amts wegen wieder aufzunehmen und einzustellen. Überdies wäre § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG nicht als vorsätzliche Finanzordnungswidrigkeit im Sinne des § 11 BAO einzuordnen.

Weiters brachte die Bw. vor, dass der Haftungsbescheid zu früh bzw. über einen zu hohen Betrag erlassen worden wäre, da es noch nicht feststehe, wieviel das Finanzamt als Konkursquote erhalte (eine mündliche Aussage des Masseverwalters reiche für die Begründung eines Bescheides nicht aus).

Darüber hinaus wäre die Ermessensübung im Haftungsbescheid exzessiv. Bei der Ermessensübung wäre auf die Nachrangigkeit der Haftungsinanspruchnahme und vor allem auf den Grad des Verschuldens des Haftenden bei Begehung des Finanzvergehens Bedacht zu nehmen und weiters darauf, wer durch den Verkürzungserfolg bereichert worden wäre. Die Bw. hätte kein Verschulden bei Begehung des Finanzvergehens, was auch aus der Mindeststrafbemessung hervorgehe. Sie hätte im Gegenteil all ihre privaten Mittel angewendet, um die Schulden abzudecken. Außerdem wären die mit dem rechtswidrigen Verhalten verbundenen Vorteile bei der Abgabepflichtigen geblieben und niemals der Bw. zugute gekommen.

Weiters beantragte die Bw. mit Schreiben vom 7. August 2009 fristgerecht die Vorlage der Berufung vom 4. Dezember 2008 gegen den Haftungsbescheid vom 5. November 2008 zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz sowie brachte gegen den Bescheid über die Festsetzung von Aussetzungszinsen das Rechtsmittel der Berufung ein und wandte ein, dass die Zustellung nicht rechtswirksam erfolgt wäre, weil gemäß § 13 Abs. 4 ZustellG

unbedingt an den rechtswirksamen Vertreter zuzustellen wäre. Dem seit längerem ausgewiesenen Vertreter der Bw. wäre keiner der angefochtenen Bescheide zugestellt worden. Im konkreten Verfahren wäre der ausgewiesene Vertreter schon zum zweiten Mal übergangen worden. Obwohl die Frist zur Einhaltung der hier gestellten Anträge daher noch nicht begonnen hätte, werde die Vorlage beantragt und die Berufung eingebracht.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 2. September 2009 wurde die Berufung gegen den Haftungsbescheid vom 6. Juli 2009 als unbegründet abgewiesen und ausgeführt, dass die Bw. als die für die steuerlichen Angelegenheiten der H-GmbH verantwortliche Geschäftsführerin wegen des vorsätzlichen Finanzvergehens der Finanzordnungswidrigkeit nach § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG hinsichtlich Lohnsteuern, Dienstgeberbeiträgen und Zuschlägen zu den Dienstgeberbeiträgen 2007 mit Erkenntnis des Spruchsenates vom 26. August 2008 rechtskräftig bestraft worden wäre. In der Verhandlung hätte sich die Bw. dem Grunde und der Höhe nach für schuldig bekannt und sogar einen Rechtsmittelverzicht abgegeben. Die Voraussetzung für eine Haftungsinanspruchnahme nach § 11 BAO wäre daher zweifelsfrei erfüllt, zumal ohnehin die Verurteilung und deren Rechtskraft außer Streit stehe. Auch bei der Höhe des Haftungsausspruches hätte sich der Haftungsbescheid an den von der Abgabenbehörde festgestellten strafbestimmenden Wertbetrag gehalten, der dem verkürzten Betrag entspreche.

Die Haftung gemäß § 11 BAO stelle eine unbeschränkte Primärhaftung dar, die an die bescheid- oder urteilsmäßige Bestrafung anknüpfe und somit Tatbestandsverwirkung hätte. Eine eigenständige Beurteilung seitens der Abgabenbehörde wäre unzulässig, da diese an die rechtskräftige Entscheidung des Spruchsenates gebunden wäre.

Die haftungsverfangenen Abgabenverbindlichkeiten könnten bei der Primärschuldnerin nicht mehr eingebracht werden, nachdem über das Vermögen der Gesellschaft der Konkurs eröffnet worden wäre. Zumal nicht mit einer Quote über 10 % zu rechnen wäre, wäre diese in Abzug gebracht worden. Sollte es dahingehend dennoch zu einer Änderung kommen, werde das bei der Einhebung berücksichtigt.

Mit Schreiben vom 30. September 2009 beantragte die Bw. die Vorlage der Berufung vom 7. August 2009 gegen den Haftungsbescheid vom 6. Juli 2009 zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und wandte ein, dass in der Berufungsvorentscheidung vom 2. September 2009 nicht auf die in der Berufung vorgebrachten Einwände eingegangen worden wäre. Es wäre lediglich der Haftungsbescheid wiederholt worden, der jedoch keinesfalls die Voraussetzungen des § 11 BAO erfülle und somit ersatzlos aufzuheben wäre. Weiters

könne eine bescheidmäßige Entscheidung endgültig erst dann getroffen werden, wenn der Konkurs rechtskräftig abgeschlossen wäre.

Mit Beschluss des Landesgerichtes XY vom 13. Dezember 2010 wurde der am 2. Juni 2008 über das Vermögen der H-GmbH eröffnete Konkurs nach Verteilung einer Konkursquote von 8,9382 % aufgehoben.

Über die Berufung wurde erwogen:

I. Haftung gemäß § 9 Abs. 1 iVm § 80 BAO

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.

Gemäß § 80 Abs. 1 BAO haben die zur Vertretung juristischer Personen berufenen Personen alle Pflichten zu erfüllen, die den von ihnen Vertretenen obliegen. 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 Ausfallshaftung (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).

Im gegenständlichen Fall steht die Uneinbringlichkeit in Höhe von 91,0618 % fest, da mit Beschluss des Landesgerichtes XY vom 13. Dezember 2010 der am 2. Juni 2008 über das Vermögen der H-GmbH eröffnete Konkurs nach Verteilung einer Konkursquote von 8,9382 % aufgehoben wurde.

Unbestritten ist auch, dass der Bw. als Geschäftsführerin der H-GmbH die Erfüllung der abgabenrechtlichen Pflichten der Gesellschaft oblag. Insbesondere ist im Rahmen dieser Verpflichtung für die rechtzeitige und vollständige Entrichtung der Abgaben Sorge zu tragen.

Wird eine Abgabe nicht entrichtet, weil der Vertretene überhaupt keine liquiden Mittel hat, so verletzt der Vertreter dadurch keine abgabenrechtliche Pflicht (VwGH 20.9.1996, 94/17/0420).

Der Geschäftsführer haftet für nicht entrichtete Abgaben der Gesellschaft auch dann, wenn die Mittel, die ihm für die Entrichtung aller Verbindlichkeiten zur Verfügung gestanden sind, hierzu nicht ausreichen; es sei denn, er weist nach, dass er diese Mittel anteilig für die Be-

gleichung aller Verbindlichkeiten verwendet, die Abgabenschulden daher im Verhältnis nicht schlechter behandelt hat als andere Verbindlichkeiten (VwGH 15.5.1997, 96/15/0003).

Für aushaftende Abfuhrabgaben wie die Lohnsteuer gelten allerdings Ausnahmen vom Gleichheitsgrundsatz (VwGH 15.5.1997, 96/15/0003; 29.1.2004, 2000/15/0168), da nach § 78 Abs. 3 EStG der Arbeitgeber, wenn die zur Verfügung stehenden Mittel nicht zur Zahlung des vollen vereinbarten Arbeitslohnes ausreichen, die Lohnsteuer von dem tatsächlich zur Auszahlung gelangenden niedrigeren Betrag zu berechnen und einzubehalten hat.

Aus dem Vorbringen der Bw., dass sie die Löhne aus ihrem Privatvermögen bezahlt hätte, da der Gesellschaft keine liquiden Mittel mehr zur Verfügung gestanden wären, lässt sich nichts gewinnen, weil durch diesen Zahlungsvorgang durch die Bw. in Wahrheit eine Privateinlage in das Firmenvermögen getätigt wurde und anschließend die Löhne aus den kurzfristig vorhandenen liquiden Mitteln bezahlt wurden, zumal die Bw. auch vorbrachte, dass die Löhne auf Grund der Erweiterung des Haftungsfonds durch private Mittel (Haftungsübernahmen zum Zweck der Kreditgewährung durch Sicherstellungen auf den der Bw. gehörenden Liegenschaften und Wertpapieren) zur Auszahlung gebracht worden wären.

Infolge der schuldhaften Pflichtverletzung durch den Bw. konnte die Abgabenbehörde nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 17.5.2004, 2003/17/0134), auch davon ausgehen, dass die Pflichtverletzung Ursache für die Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben war.

Die im Rahmen des § 224 BAO zu treffende Ermessensentscheidung iSd § 20 BAO ist innerhalb der vom Gesetzgeber gezogenen Grenze nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Wesentliches Ermessenskriterium ist die Vermeidung eines endgültigen Abgabenausfalles. Aus dem auf die Hereinbringung der Abgabenschuld beim Haftenden gerichteten Besicherungszweck der Haftungsnorm folgt, dass die Geltendmachung der Haftung in der Regel ermessenskonform ist, wenn die betreffende Abgabe beim Primärschuldner uneinbringlich ist (VwGH 25.6.1990, 89/15/0067).

Darüber hinaus kann das Ermessen in Anbetracht des Eingeständnisses der schuldhaften Pflichtverletzung und des daraufhin erlassenen verurteilenden Straferkenntnisses des Spruchsenates nicht zu Gunsten der Bw. geübt werden.

Auf Grund des Vorliegens der gesetzlichen Voraussetzungen des § 9 Abs. 1 BAO erfolgte somit die Inanspruchnahme der Bw. als Haftungspflichtige für die Abgabenschuldigkeiten der H-

GmbH , nämlich Lohnsteuer 2007 in Höhe von € 28.675,68 (nach Abzug der Konkursquote), zu Recht.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

II. Aussetzungszinsen

Gemäß § 212a Abs. 1 BAO ist die Einhebung einer Abgabe, deren Höhe unmittelbar oder mittelbar von der Erledigung einer Berufung abhängt, auf Antrag des Abgabepflichtigen insoweit auszusetzen, als eine Nachforderung unmittelbar oder mittelbar auf einen Bescheid, der von einem Anbringen abweicht, oder auf einen Bescheid, dem kein Anbringen zu Grunde liegt, zurückzuführen ist, höchstens jedoch im Ausmaß der sich bei einer dem Begehren des Abgabepflichtigen Rechnung tragenden Berufungserledigung ergebenden Herabsetzung der Abgabenschuld.

Gemäß § 212a Abs. 9 BAO sind für Abgabenschuldigkeiten

a) solange auf Grund eines Antrages auf Aussetzung der Einhebung, über den noch nicht entschieden wurde, Einbringungsmaßnahmen weder eingeleitet noch fortgesetzt werden oder

b) soweit infolge einer Aussetzung der Einhebung ein Zahlungsaufschub eintritt,

Aussetzungszinsen in Höhe von einem Prozent über dem jeweils geltenden Zinsfuß für Eskontierungen der Österreichischen Nationalbank pro Jahr zu entrichten. Im Fall der nachträglichen Herabsetzung einer Abgabenschuld hat die Berechnung der Aussetzungszinsen unter rückwirkender Berücksichtigung des Herabsetzungsbetrages zu erfolgen. Wird einem Antrag auf Aussetzung der Einhebung nicht stattgegeben, so sind Aussetzungszinsen vor der Erlassung des diesen Antrag erledigenden Bescheides nicht festzusetzen. Im Fall der Bewilligung der Aussetzung der Einhebung sind Aussetzungszinsen vor der Verfügung des Ablaufes (Abs. 5) oder des Widerrufs der Aussetzung nicht festzusetzen.

Anträge auf Aussetzung der Einhebung können gemäß § 212a Abs. 3 BAO nur bis zur Entscheidung über die damit in Zusammenhang stehende Berufung gestellt werden.

Gemäß § 212a Abs. 5 BAO besteht die Wirkung einer Aussetzung der Einhebung in einem Zahlungsaufschub. Dieser endet mit Ablauf der Aussetzung oder ihrem Widerruf (§ 294 BAO). Der Ablauf der Aussetzung ist anlässlich einer über die Berufung (Abs. 1) ergehenden

a) Berufungsvorentscheidung oder

b) Berufungsentscheidung oder

c) anderen das Berufungsverfahren abschließenden Erledigung

zu verfügen. Die Verfügung des Ablaufes anlässlich des Ergehens einer Berufungsvorentscheidung schließt eine neuerliche Antragstellung im Fall der Einbringung eines Antrages auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz (§ 276 BAO) nicht aus.

Da im gegenständlichen Fall das Berufungsverfahren (betreffend Haftungsbescheid vom 5. November 2008) mit Berufungsvorentscheidung vom 2. Juli 2009 abgeschlossen wurde, erfolgte die Abweisung des Antrages auf Aussetzung der Einhebung zu Recht, da einerseits dadurch der Rechtsgrund und auch die Notwendigkeit für eine Aussetzung weggefallen waren und andererseits das Gesetz für diesen Fall auch keine andere Möglichkeit der Entscheidung vorsieht.

Da somit die abschließende Erledigung des Antrages auf Aussetzung der Einhebung bereits ergangen war, waren Aussetzungszinsen gemäß § 212a Abs. 9 BAO festzusetzen.

Aussetzungszinsen sind demnach auch für Zeiträume zu entrichten, in denen auf Grund eines noch unerledigten Antrages auf Aussetzung der Einhebung die Einbringung gemäß § 230 Abs. 6 BAO gehemmt ist, da Einbringungsmaßnahmen diesfalls hinsichtlich der davon nach Maßgabe der nach den Bestimmungen des § 212a BAO betroffenen Abgaben bis zur Erledigung eines Antrages auf Aussetzung der Einhebung weder eingeleitet noch fortgesetzt werden dürfen.

Nach der herrschenden Lehre ist der Sinn der gesetzlichen Bestimmung des § 212a Abs. 9 BAO betreffend die Entrichtung von Aussetzungszinsen die Abgeltung des Zinsvorteils für Abgaben, deren Vorschreibung sich letztlich als rechtmäßig erweist. Soweit die strittigen Beträge sich als zu Unrecht vorgeschrieben und damit mit Rechtswidrigkeit behaftet erweisen, fallen keine Zinsen an, da gemäß § 212a Abs. 9 drittletzter Satz BAO im Falle der nachträglichen Herabsetzung der Abgabenschuld die Berechnung der Aussetzungszinsen unter rückwirkender Berücksichtigung des Herabsetzungsbetrages zu erfolgen hat.

Das Finanzamt legte der Berechnung der Aussetzungszinsen die am 2. Juli 2009 ergangene Berufungsvorentscheidung zu Grunde, wodurch die Abgabenschuld (Lohnsteuer 2007) von € 31.490,35 auf € 27.804,46 reduziert wurde. Da diese Verminderung aber auf der vorläufigen Annahme einer Konkursquote von 10 % basierte, diese aber nunmehr mit 8,9382 % feststeht, waren die Aussetzungszinsen auf Grund des nunmehrigen Haftungsbetrages neu zu berechnen:

<i>Datum</i>	<i>Bemessungsgrundlage</i>	<i>Anzahl der Tage</i>	<i>Jahres- zinssatz</i>	<i>Tages- zinssatz</i>	<i>Aussetzungs-zinsen</i>
09. 12. 2008	28.675,68	1	4,63	0,0127	3,64
10. 12. 2008	28.675,68	37	3,88	0,0106	112,47
16. 01. 2009	28.675,68	54	3,38	0,0093	144,01
11.03. 2009	28.675,68	63	2,88	0,0079	142,72
13. 05. 2009 bis 08. 07. 2009	28.675,68	56	2,38	0,0065	104,38

gesamt	507,22
--------	--------

Zum Beginn der Berechnung, den das Finanzamt bereits am 5. Dezember 2008 annahm, war festzustellen, dass der dem Aussetzungsantrag zu Grunde liegende Haftungsbescheid vom 5. November 2008 dem Bw. am 6. November 2008 zugestellt wurde, weshalb die Fälligkeit auf Grund des dazwischenliegenden Wochenendes und Feiertages erst am 9. Dezember 2008 eintrat.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

III. Haftungsbescheid gemäß § 11 BAO

Gemäß § 11 BAO haften bei vorsätzlichen Finanzvergehen rechtskräftig verurteilte Täter und andere an der Tat Beteiligte, wenn sie nicht selbst abgabepflichtig sind, für den Betrag, um den die Abgaben verkürzt wurden.

Einzig Tatbestandsvoraussetzung der Haftungsbestimmung des § 11 BAO ist die rechtskräftige Verurteilung wegen eines vorsätzlichen Finanzvergehens.

Im gegenständlichen Fall wurde die Bw. mit Erkenntnis des Spruchsenates als Finanzstrafbehörde erster Instanz vom 26. August 2008 schuldig erkannt, als die für die steuerlichen Angelegenheiten der H-GmbH verantwortliche Geschäftsführerin vorsätzlich nachstehende Abgaben nicht spätestens am fünften Tag nach Fälligkeit abgeführt, die geschuldeten Beträge auch nicht bis zu diesem Zeitpunkt der Abgabenbehörde bekannt gegeben und dadurch eine Finanzordnungswidrigkeit nach § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG begangen zu haben:

Lohnsteuer 03/2007	6.381,00
Dienstgeberbeitrag 03/2007	2.085,00
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 03/2007	194,00
Lohnsteuer 08/2007	6.773,00
Dienstgeberbeitrag 08/2007	1.983,00
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 08/2007	185,00
Lohnsteuer 10/2007	7.272,00
Dienstgeberbeitrag 10/2007	2.038,00
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 10/2007	190,00
Lohnsteuer 11/2007	9.575,00
Dienstgeberbeitrag 11/2007	3.673,00
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 11/2007	342,00
Lohnsteuer 12/2007	6.523,00
Dienstgeberbeitrag 12/2007	1.937,00
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 12/2007	180,00

Dieses Straferkenntnis wurde auf Grund des von der Bw. abgegebenen Rechtsmittelverzichtes am 26. August 2008 rechtskräftig.

Mit Bescheid vom 7. Februar 2008 wurden auf Grund einer Lohnsteuerprüfung für die oben angeführten Voranmeldungszeiträume, für die weder Voranmeldungen abgegeben wurden noch eine Entrichtung erfolgte, zusammengefasst als Jahresschuld, Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2007 in Höhe von € 11.643,63 sowie € 1.315,09 festgesetzt.

Die nicht gemeldeten bzw. entrichteten Lohnabgaben betragen laut Straferkenntnis gesamt € 11.716,00 für die Dienstgeberbeiträge 2007 und € 1.091,00 für die Zuschläge zu den Dienstgeberbeiträgen 2007. Der mit dem angefochtenen Haftungsbescheid vorgeschriebene Dienstgeberbeitrag 2007 in Höhe von € 10.479,27 und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2007 von € 981,90 finden daher in den Beträgen Deckung, für die die Bw. rechtskräftig verurteilt wurde.

Die Voraussetzung für eine Haftungsinanspruchnahme gemäß § 11 BAO ist daher zweifelsfrei erfüllt, zumal ohnehin die finanzstrafbehördliche Verurteilung und deren Rechtskraft nicht in Streit steht.

Gemäß § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG macht sich einer Finanzordnungswidrigkeit schuldig, wer vorsätzlich Abgaben, die selbst zu berechnen sind, Vorauszahlungen an Umsatzsteuer oder Vorauszahlungen an Abgabe von alkoholischen Getränken nicht spätestens am fünften Tag nach Fälligkeit entrichtet oder abführt, es sei denn, dass der zuständigen Abgabenbehörde bis zu diesem Zeitpunkt die Höhe des geschuldeten Betrages bekanntgegeben wird.

Das Vorbringen der Bw. hinsichtlich des Nichtvorliegens eines Vorsatzes geht daher ins Leere, weil die Bw. mit dem zitierten Erkenntnis des Spruchsenates eben wegen eines Vorsatzdeliktes nach § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG rechtskräftig verurteilt wurde. Ein Eingehen auf die Schuldform musste zufolge der bereits entschiedenen Vorfrage unterbleiben, da nach ständiger Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (die auch nach der Aufhebung des § 268 ZPO durch den Verfassungsgerichtshof weiterhin aufrechterhalten wurde) ein rechtskräftiges Strafurteil bindende Wirkung hinsichtlich der tatsächlichen Feststellungen, auf denen sein Spruch beruht, wozu jene Tatumstände gehören, aus denen sich die jeweilige strafbare Handlung nach ihren gesetzlichen Tatbestandsmerkmalen zusammensetzt, entfaltet. Ein vom bindenden Strafurteil abweichendes Abgabungsverfahren würde zu Lasten der Rechtssicherheit und des Vertrauensschutzes einer Durchbrechung der materiellen Rechtskraft und einer unzulässigen Kontrolle der Organe der Rechtsprechung (im gegenständlichen Fall der Finanzstrafbehörde) durch die Abgabenbehörde gleichkommen. Die Bindungswirkung erstreckt sich auf die von der Finanzstrafbehörde festgestellten und durch den Spruch gedeckten Tatsachen, wobei die Bindung selbst dann besteht, wenn die maßgebliche Entscheidung rechtswidrig ist (zB. VwGH 30.3.2000, 99/16/0141).

Ebenso muss dem Vorbringen der Bw., dass § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG nicht als vorsätzliche Finanzordnungswidrigkeit im Sinne des § 11 BAO einzuordnen wäre, entgegengehalten werden, dass § 11 BAO von vorsätzlichen Finanzvergehen spricht, zu denen unter Anderem die Abgabenhinterziehung nach § 33 FinStrG und eben auch die Finanzordnungswidrigkeiten nach § 49 FinStrG, die nur vorsätzlich begangen werden können, gehören.

Auch der Einwand der Bw., dass das Ausmaß der Uneinbringlichkeit auf Grund des noch nicht abgeschlossenen Konkursverfahrens und der daher noch nicht festgesetzten Quote noch nicht feststehe, geht ins Leere, weil die Uneinbringlichkeit der Abgaben keine Voraussetzung für die Haftungsinanspruchnahme nach § 11 BAO darstellt und zum Anderen das Konkursverfahren mittlerweile nach Verteilung einer Quote von 8,9382 % abgeschlossen ist.

Allerdings ist im Rahmen der Ermessensübung gemäß § 20 BAO im gegenständlichen Fall zu berücksichtigen, dass die haftungsverfangenen Abgabenverbindlichkeiten zu 91,0618 % bei der Primärschuldnerin nicht mehr eingebracht werden können. Da allerdings vom Finanzamt bereits im angefochtenen Bescheid eine Konkursquote von 10 % zu Grunde gelegt wurde und die Abgabenbehörde zweiter Instanz nicht über den Haftungsbetrag hinausgehen darf, war an der Höhe der Haftungsinanspruchnahme keine Änderung vorzunehmen.

Die im Rahmen des § 224 BAO zu treffende Ermessensentscheidung iSd § 20 BAO ist innerhalb der vom Gesetzgeber gezogenen Grenze nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Wesentliches Ermessenskriterium ist die Vermeidung eines endgültigen Abgabenausfalles. Aus dem auf die Hereinbringung der Abgabenschuld beim Haftenden gerichteten Besicherungszweck der Haftungsnorm folgt, dass die Geltendmachung der Haftung in der Regel ermessenskonform ist, wenn die betreffende Abgabe beim Primärschuldner uneinbringlich ist (VwGH 25.6.1990, 89/15/0067).

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 5. Jänner 2011