



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Rechtsanwälte Dr. Gerhard Hiebler & Dr. Gerd Grebenjak & Mag. Robert Lackner, Hauptplatz 12/I, 8700 Leoben, vom 21. Jänner 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Judenburg Liezen vom 19. Dezember 2008 betreffend Haftung gemäß § 9 in Verbindung mit § 80 BAO entschieden:

Der Berufung wird teilweise stattgegeben und die Haftung auf folgende Abgaben im Gesamtbetrag von 62.093,65 € eingeschränkt:

Abgabenart	Fälligkeit	Betrag	80%
Dienstgeberbeitrag 09/2007	15.10.2007	665,25	532,20
Zuschlag zum DB 09/2007	15.10.2007	122,37	97,90
Einhebungsgebühren	25.10.2007	624,01	499,21
Lohnsteuer 10/2007	15.11.2007	2.979,20	2.383,36
Dienstgeberbeitrag 10/2007	15.11.2007	1.405,96	1.124,77
Zuschlag zum DB 10/2007	15.11.2007	131,22	104,98
Säumniszuschlag 2007	16.11.2007	65,20	52,16
Umsatzsteuer 10/2007	17.12.2007	2.274,65	1.819,72
Lohnsteuer 11/2007	17.12.2007	3.980,40	3.184,32
Dienstgeberbeitrag 11/2007	17.12.2007	2.389,45	1.911,56
Zuschlag zum DB 11/2007	17.12.2007	223,02	178,42
Einhebungsgebühren	19.12.2007	601,39	481,11
Umsatzsteuer 11/2007	15.01.2008	6.557,48	5.245,98
Lohnsteuer 12/2007	15.01.2008	2.216,69	1.773,35
Dienstgeberbeitrag 12/2007	15.01.2008	1.130,90	904,72
Zuschlag zum DB 12/2007	15.01.2008	105,55	84,44

Säumniszuschlag 2007	17.01.2008	99,88	79,90
Säumniszuschlag 2007	17.01.2008	59,58	47,66
Körperschaftsteuer 01-03/08	15.02.2008	437,00	349,60
Umsatzsteuer 12/2007	15.02.2008	6.963,04	5.570,43
Lohnsteuer 01/2008	15.02.2008	3.177,32	2.541,86
Dienstgeberbeitrag 01/2008	15.02.2008	1.209,45	967,56
Zuschlag zum DB 01/2008	15.02.2008	110,19	88,15
Säumniszuschlag 2007	18.02.2008	79,61	63,69
Lohnsteuer 02/2008	17.03.2008	2.874,93	2.299,94
Dienstgeberbeitrag 02/2008	17.03.2008	1.141,44	913,15
Zuschlag zum DB 02/2008	17.03.2008	104,00	83,20
Säumniszuschlag 2008	18.03.2008	131,15	104,92
Lohnsteuer 03/2008	15.04.2008	2.361,51	1.889,21
Dienstgeberbeitrag 03/2008	15.04.2008	1.052,43	841,94
Säumniszuschläge 2008	17.04.2008	202,81	162,25
Stundungszinsen 2008	17.04.2008	926,65	741,32
Körperschaftsteuer 04-06/08	15.05.2008	437,00	349,60
Umsatzsteuer 03/2008	15.05.2008	2.752,93	2.202,34
Lohnsteuer 04/2008	15.05.2008	1.326,86	1.061,49
Dienstgeberbeitrag 04/2008	15.05.2008	856,82	685,46
Zuschlag zum DB 04/2008	15.05.2008	78,07	62,46
Säumniszuschlag 2008	16.05.2008	113,65	90,92
Lohnsteuer 05/2008	16.06.2008	1.568,59	1.254,87
Dienstgeberbeitrag 05/2008	16.06.2008	761,56	609,25
Zuschlag zum DB 05/2008	16.06.2008	69,39	55,51
Lohnsteuer 06/2008	15.07.2008	1.686,61	1.349,29
Dienstgeberbeitrag 06/2008	15.07.2008	1.437,28	1.149,82
Zuschlag zum DB 06/2008	15.07.2008	130,95	104,76
Umsatzsteuer 06/2008	18.08.2008	3.633,49	2.906,79
Lohnsteuer 07/2008	18.08.2008	1.897,36	1.517,89
Dienstgeberbeitrag 07/2008	18.08.2008	854,06	683,25
Zuschlag zum DB 07/2008	18.08.2008	77,81	62,25
Körperschaftsteuer 07-09/08	18.08.2008	437,00	349,60
Umsatzsteuer 07/2008	15.09.2008	4.883,67	3.906,94
Stundungszinsen 2008	19.09.2008	1.956,47	1.565,18
Säumniszuschläge 2008	16.10.2008	280,28	224,22
Umsatzsteuer 09/2008	17.11.2008	5.436,80	4.349,44
Körperschaftsteuer 10-12/08	17.11.2008	439,00	351,20
Säumniszuschlag 2008	17.11.2008	97,67	78,14
		77.617,05	62.093,65

Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) vertritt die U.GmbH seit ihrer Errichtung im Jahr 1998 als alleiniger handelsrechtlicher Geschäftsführer.

Mit dem Beschluss des Landesgerichtes B vom 28. Mai 2009 wurde über das Vermögen der U.GmbH das Konkursverfahren eröffnet. Nach rechtskräftiger Bestätigung des mit einer Quote von 20% von den Gläubigern angenommenen Zwangsausgleiches wurde der Konkurs mit dem Beschluss des Landesgerichtes B vom 19. Mai 2010 aufgehoben.

Mit dem Beschluss der Generalversammlung vom 7. September 2010 wurde die Fortsetzung der Gesellschaft beschlossen.

Mit dem Haftungsbescheid vom 19. Dezember 2008 wurde der Bw. als Haftungspflichtiger für aushaftende Abgabenschuldigkeiten der U.GmbH im Ausmaß von 108.510,02 € in Anspruch genommen. Begründend wurde ausgeführt, diese auf dem Abgabenkonto der Gesellschaft aushaftenden, vollstreckbaren Abgabenschulden seien für die Abgabenbehörde offensichtlich uneinbringlich.

Es sei davon auszugehen, dass bei rechtzeitiger Abrechnung und gleichmäßiger Aufteilung der zur Verfügung stehenden Mittel die Uneinbringlichkeit der Abgabenschulden hätte verhindert werden können (Bruttozession).

Überdies sei im gegenständlichen Fall die Abfuhr der Lohnsteuer für die ausbezahlten Löhne offensichtlich unterblieben.

Gegen diesen Bescheid erhab der Bw. in der Eingabe vom 21. Jänner 2009 das Rechtsmittel der Berufung mit der Begründung, die Behörde habe keine sachgerechte Begründung angeführt, warum die Abgabenschulden bei der Primärschuldnerin uneinbringlich seien. Hätte die Behörde genaue Erhebungen hinsichtlich der Vermögensverhältnisse der U.GmbH durchgeführt, wäre sie zu dem Ergebnis gelangt, dass die Abgabenrückstände auf keinen Fall als uneinbringlich einzustufen wären, da bei der Primärschuldnerin ausreichendes Vermögen vorliege. Gerügt wurde außerdem, dass dem Bw. nicht Gelegenheit gegeben worden sei, zu den getroffenen Sachverhaltsannahmen der Behörde Stellung zu nehmen.

Mit dem Vorhalt vom 11. Mai 2010 wurde der Bw. um eine Ergänzung seiner Berufung vom 21. Jänner 2009 ersucht. Auf Grund des Zwangsausgleiches von 20% sei jedenfalls von einem Abgabenausfall in der Höhe von 80% auszugehen. Die Abgabenbehörde habe in der Zeit von Jänner 2007 bis zur Konkurseröffnung am 28. Mai 2009 lediglich am 23. Jänner 2007 einen Betrag von 3.000,00 € und am 8. März 2007 einen Betrag von 2.729,71 € erhalten, was den Schluss zulasse, dass die Abgabenbehörde als Gläubigerin benachteiltigt worden sei.

Der Bw. wurde aufgefordert, eine Darstellung der Gläubigerbefriedigung zu den Fälligkeitstagen der Abgaben beizubringen. Weiters wurde er ersucht, bekannt zu geben, ab welchem Zeitpunkt keine Zahlungen mehr an Gläubiger geleistet worden seien, ob eine Generalzession bestanden habe und wenn ja, ab wann.

In der Eingabe vom 27. Juli 2010 führte der Vertreter des Bw. aus, die finanzielle Situation der U.GmbH sei in den Jahren 2007 und 2008 prekär gewesen und es sei immer wieder zu Zahlungsstockungen gekommen. Er habe gegenüber dem Finanzamt stets mit „offenen Karten“ gespielt und die finanziellen Möglichkeiten der Gesellschaft offen gelegt. Es seien auch regelmäßig entsprechende Vereinbarungen hinsichtlich Stundung offener Abgabenverbindlichkeiten vereinbart worden. Zudem habe die U.GmbH eine ausständige Zahlung der S.GmbH. über 400.000,00 € nie erhalten. Insgesamt sei aber der gewünschte wirtschaftliche Erfolg nicht eingetreten, weshalb schlussendlich Ende 2008 der Konkurs habe angemeldet werden müssen.

Im besagten Zeitraum sei die U.GmbH auch nicht mehr in der Lage gewesen, über Einnahmen frei zu verfügen, da viele Gläubiger Forderungen exekutionsweise betrieben und die Kunden über Auftrag des Gerichtes direkt an die Gläubiger bezahlt hätten. Diese Zahlungen seien nicht in der Verfügungsmacht der Abgabenschuldnerin gestanden. Einzelne Firmen hätten Material und Waren, die zur Aufrechterhaltung des Betriebes essentiell gewesen seien, auf Grund des faktischen wirtschaftlichen Drucks nur gegen Vorauskasse zur Verfügung gestellt. Hätte man diese Vorauszahlungskäufe nicht getätigt, hätte der Geschäftsbetrieb umgehend eingestellt werden müssen. Hinzu komme, dass der Bw. namhafte Beträge zur Aufrechterhaltung des Betriebes aus seinem Privatvermögen bezahlt und auch an das Finanzamt überwiesen habe. So sei diesem durch die Umbuchung eines privaten Steuerguthabens des Bw. am 3. Februar 2009 und durch eine Zahlung der U.GmbH am 9. März 2009 eine Summe von 29.200,00 € zugeflossen. Mit diesen privat bezahlten Beträgen seien die im Haftungsbescheid enthaltenen Lohnsteuerbeträge größtenteils abgedeckt.

Aus den beiliegenden tabellarischen Aufstellungen hinsichtlich Zahlungen an einzelne Gläubiger der U.GmbH im Zeitraum von Oktober 2007 bis Mai 2009 ergebe sich, dass sämtliche Gläubiger Zahlungen, wenn überhaupt, nur exekutionsweise oder auf Grund wirtschaftlichen Drucks als Vorauszahlungen erhalten haben, weshalb nahezu sämtliche Gläubiger ebenso wie das Finanzamt im Zeitpunkt der Konkurseröffnung noch offene Forderungen gegen die Gesellschaft gehabt hätten.

Auf Grund des vorliegenden Sachverhaltes habe die U.GmbH keine Gläubiger bevorzugt behandelt, sondern es sei im Gegenteil zu namhaften Zahlungen auch an das Finanzamt gekommen. Altgläubiger seien gegenüber dem Finanzamt nicht bevorzugt befriedigt worden.

Mit dem Vorhalt des Finanzamtes vom 16. September 2010 wurden die im Rahmen eines Akteneinsichtsersuchens des Bw. erbetenen Besprechungsprotokolle, in denen die Besprechungen des Bw. mit Vertretern des Finanzamtes über die finanzielle Lage der Gesellschaft zusammengefasst wurden, übermittelt. Dabei wies das Finanzamt darauf hin, dass weder die Besprechungsprotokolle noch die vom Bw. bereits vorgelegten Unterlagen Rückschlüsse auf eine Gläubigergleichbehandlung zuließen. Dem Bw. wurde daher aufgetragen, hinsichtlich des Haftungszeitraumes 1. Oktober 2007 bis 30. November 2008 eine Vorlage sämtlicher Kontoverbindungen, eine Aufstellung über alle Gläubiger und die Vorlage des Kassabuches zu erbringen.

Mit der Eingabe des Vertreters des Bw. vom 15. Oktober 2010 wurde eine Gläubiger-/Kundenliste und eine Aufstellung der Kontoverbindungen und Kassaberichte der U.GmbH im Zeitraum von 1. Oktober 2007 bis 30. November 2008 vorgelegt. Festgehalten wurde noch einmal, dass lediglich jene Lieferanten (teilweise) befriedigt wurden, die unabdingbar für die Aufrechterhaltung des Betriebes notwendig gewesen seien.

Mit der Berufungsvorentscheidung vom 24. März 2011 wurde der Berufung teilweise stattgegeben und die Haftungssumme auf 64.984,19 € vermindert. In der Begründung wurde ausgeführt, dass bis zur Umbuchung vom Einzelkonto des Bw. am 3. Februar 2009 in der Höhe von 11.927,79 € und der Begleichung der Umsatzsteuer 12/2008 am 16. Februar 2009 im Zeitraum 9. März 2007 bis 3. Februar 2009 am Abgabenkonto der U.GmbH keinerlei Zahlungen geleistet worden seien. Die Umbuchung sei auf den ältesten Rückstand verrechnet und die Zahlung der Umsatzsteuer mit der erteilten Verrechnungsweisung des Bw. verbucht worden. Eine nachträgliche Änderung der Verrechnungsweisung könne, wie in der Eingabe vom 27. Juli 2010 vom Bw. angedacht, nicht erfolgen.

Eine mittels Vorhalt angeforderte Darstellung der anteiligen Gläubigerbefriedung sei der Abgabenbehörde nicht vorgelegt worden. Auch sei der Hausbank eine Bruttozession erteilt worden, wodurch Mittel, die zur Begleichung der Abgabenschuldigkeiten hätten verwendet werden können, der Abgabenbehörde vorenthalten worden seien. Nach herrschender Rechtsprechung stelle dies eine Verletzung der Geschäftsführerpflichten dar.

Aus den vorgelegten Listen gehe jedoch hervor, dass im Haftungszeitraum Zahlungseingänge zu verzeichnen gewesen seien. So habe sich der Kontostand (Negativsaldo) im Jahr 2008 auf Grund von Forderungseingängen zum Teil nicht unbeträchtlich vermindert. In dieser Zeit seien aber an die Abgabenbehörde keinerlei Zahlungen geleistet worden. Auch wenn ein etwaiger Zahlungsaufschub bewilligt worden sei, wären bei Zahlungseingängen entsprechende Teilzahlungen zu leisten gewesen, um einer entsprechenden Gläubigergleichbehandlung entgegen zu wirken.

Mit der Eingabe vom 7. April 2011 beantragte der Bw. die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Ergänzend wurde darauf hingewiesen, dass sehr wohl Saldenlisten betreffend Zahlungsein- und -ausgänge in Vorlage gebracht worden seien. Bei der Forderungszession an die Hausbank handle es sich um eine „Schlichtzession“ und um keine „Bruttozession“. Außerdem sei der Bw. bzw. die U.GmbH hauptsächlich im „Be to Be“ Geschäft tätig, sodass überwiegend ohnedies Nettobeträge abgerechnet worden seien. Zudem sei die Zession an die Hausbank auch dem Finanzamt bekannt gewesen, da diese im Rahmen der Gespräche des Bw. mit der Abgabenbehörde darüber informiert worden sei. Die Zession sei von der Hausbank zwingend gefordert worden, andernfalls die Finanzierung der Gesellschaft eingestellt worden wäre, was deren frühzeitigen Konkurs zur Folge gehabt hätte.

Nach der Aktenlage bewilligte das Finanzamt im Haftungszeitraum die Stundung des aushaftenden Abgabenrückstandes der U.GmbH mit dem Bescheid vom 8. Jänner 2008 bis 28. April 2008 und mit dem Bescheid vom 22. April 2008 bis 1. August 2008.

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 eingebbracht 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

Voraussetzungen für eine Haftungsinanspruchnahme eines Vertreters einer juristischen Person sind somit das Vorliegen einer Abgabenforderung gegen den Vertretenen, die Stellung als Vertreter, die Uneinbringlichkeit der Abgabenforderung beim Vertretenen, eine Pflichtverletzung des Vertreters der juristischen Person, dessen Verschulden an der Pflichtverletzung und die Ursächlichkeit der Pflichtverletzung für die Uneinbringlichkeit (VwGH 19.6.1985, [84/17/0224](#)).

Unbestritten ist, dass der Bw. im haftungsgegenständlichen Zeitraum (alleiniger) Geschäftsführer der Primärschuldnerin war, damit zum Kreis der in § 80 BAO genannten Vertreter zählt und gemäß § 9 BAO grundsätzlich für die aushaftenden Abgaben der Gesellschaft zur Haftung herangezogen werden kann.

Die Haftung nach § 9 Abs. 1 BAO ist eine Ausfallhaftung (VwGH 24.2.1997, 96/17/0066). Voraussetzung ist die objektive Uneinbringlichkeit der betreffenden Abgaben im Zeitpunkt der

Inanspruchnahme des Haftenden (VwGH 3.7.1996, 96/13/0025). Entgegen dem Vorbringen in der Berufung, wonach die Gesellschaft über ausreichend Vermögen verfüge, weshalb die Abgabenzurückstände keinesfalls als offensichtlich uneinbringlich einzustufen seien, ist im vorliegenden Fall nach der rechtskräftigen Bestätigung des Zwangsausgleichs der in der Ausgleichsquote nicht gedeckte Teil der Abgabenforderungen als uneinbringlich anzusehen (vgl. VwGH 22.9.1999, 96/15/0049, wonach die rechtskräftige Bestätigung eines (Zwang-) Ausgleichs der Primärschuldnerin der Geltendmachung der Haftung nach den §§ 80 ff BAO auch für die die Ausgleichsquote übersteigenden Abgabenschulden nicht entgegen steht). Auch der Bw. bestreitet nicht, dass die die Ausgleichsquote übersteigenden Abgabenschulden bei der Primärschuldnerin uneinbringlich sind.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist es Sache des Geschäftsführers, die Gründe darzulegen, die ihn ohne sein Verschulden daran gehindert haben, die ihm obliegenden abgabenrechtlichen Verpflichtungen zu erfüllen, widrigenfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung angenommen werden darf (vgl. Erkenntnis vom 22.2.1993, 91/15/0123). Im Falle des Vorliegens einer schuldhafte Pflichtverletzung spricht die Vermutung für die Verursachung der Uneinbringlichkeit der Abgaben durch die Pflichtverletzung und den Rechtswidrigkeitszusammenhang (VwGH 16.12.1991, 91/15/0114).

Ein Vertreter gemäß §§ 80 ff. BAO verletzt seine abgabenrechtlichen Verpflichtungen, wenn er die Abgaben aus den Mitteln, die er verwaltet, nicht ordnungsgemäß entrichtet.

Wird eine Abgabe nicht entrichtet, weil die Vertretene über überhaupt keine liquiden Mittel verfügt hat, so verletzt der Vertreter dadurch nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 26.11.2002, [99/15/0249](#)) keine abgabenrechtliche Pflicht.

Hatte der Vertreter hingegen Gesellschaftsmittel zur Verfügung, die zur Befriedigung sämtlicher Schulden der Gesellschaft nicht ausreichten, liegt es an ihm, nachzuweisen, dass er die vorhandenen Mittel zur anteiligen Befriedigung aller Verbindlichkeiten verwendet und somit die Abgabenschulden nicht schlechter behandelt hat als andere Verbindlichkeiten (Gleichbehandlungsgrundsatz). 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. Tritt der Vertreter diesen Nachweis nicht an, dann kann ihm die uneinbringliche Abgabe zur Gänze vorgeschrieben werden (siehe VwGH 24.9.2008, [2007/15/0282](#)).

Nach der Aktenlage (Buchungsabfragen) sind im haftungsrelevanten Zeitraum 15. Oktober 2007 bis 17. November 2008 am Abgabenkonto der Gesellschaft keinerlei Zahlungen

eingegangen. Aus dem Vorbringen des Bw., er habe in diesem Zeitraum nur Gläubiger bedient, die Exekution führten und Material und Waren von Firmen teilweise nur gegen Vorauskasse beziehen können, ist zu schließen, dass die Abgabenverbindlichkeiten schlechter behandelt wurden als andere Verbindlichkeiten. Dazu ist auf die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu verweisen, dass sich der Grundsatz der Gläubigergleichbehandlung auch auf Zahlungen bezieht, die zur Aufrechterhaltung des Geschäftsbetriebes erforderlich sind (VwGH 30.10.2001, [98/14/0142](#)). Zur Gleichbehandlung aller Gläubiger sind nicht nur die freiwillig geleisteten Zahlungen, sondern auch die im Wege der Exekution entrichteten Beträge in die Verhältnisrechnung mit einzubeziehen (VwGH 27.8.2008, [2006/15/0010](#)).

Im Übrigen hat der Bw. selbst nicht behauptet, über keine liquiden Mittel zu den jeweiligen Fälligkeitszeitpunkten verfügt zu haben.

Insofern der Bw. vorbringt, der Gesellschaft Mittel aus dem Privatvermögen zur Aufrechterhaltung des Betriebes zugeschossen zu haben, ist darauf hinzuweisen, dass auch diese Mittel der Gesellschaft zur Entrichtung ihrer Verbindlichkeiten zur Verfügung gestanden sind und daher anteilmäßig auf die Gläubiger aufgeteilt hätten werden müssen, um eine Haftung wegen Verletzung des Gläubigergleichbehandlungsgrundsatzes zu verhindern.

Die vom Bw. auf Vorhalt der Abgabenbehörde vorgelegten Unterlagen enthalten keine Aufstellung aus der ersichtlich ist, wie die vorhandenen Mittel im Verhältnis der Verbindlichkeiten an den Fälligkeitstagen aufgeteilt wurden. Auch eine, für den Bw. nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes verpflichtende Quotenberechnung, wurde nicht vorgelegt. Erkennbar ist nur, dass im haftungsgegenständlichen Zeitraum Verbindlichkeiten bezahlt und auch Einnahmen erzielt wurden.

Insgesamt gesehen hat der Bw. eine anteilige Befriedigung des Abgabengläubigers in keiner Weise glaubhaft gemacht. Die vom Finanzamt getroffenen Feststellungen sprechen vielmehr für eine Verletzung des Gleichbehandlungsgebotes und damit vom Vorliegen einer schuldhafte Pflichtverletzung im Sinne des § 9 BAO.

Da die Abgabenbehörde somit zu Recht von einer schuldhafte Pflichtverletzung des Bw. ausgegangen ist und mangels entgegen stehender Umstände annehmen kann, dass die Pflichtverletzung Ursache der Uneinbringlichkeit ist (VwGH 13.4.2005, [2002/13/0177](#)), kann dahin gestellt bleiben, ob der Abschluss des – von der Bank zwingend geforderten – Zessionsvertrages eine (weitere) Pflichtverletzung darstellt. Jedenfalls ändert aber die Kenntnis der Abgabenbehörde von der Zession nichts an der schuldhafte Pflichtverletzung des Vertreters einer Gesellschaft, wenn dieser damit rechnen muss, durch die Zession die

liquiden Mittel zur Berichtigung anderer Schulden als der Bankschulden, insbesondere der Abgabenschulden der GmbH, zu entziehen.

Zu den Besprechungsprotokollen ist auszuführen, dass diese ebenfalls keine Entlastung des Bw. darstellen. Eine Entlastung könnte nur durch den Nachweis der Gläubigergleichbehandlung erfolgen. Von März 2007 bis Februar 2009 wurden aber keine Zahlungen von der Gesellschaft geleistet. Zudem wurden die Gespräche mit der Abgabenbehörde erst nach Erlassung des Haftungsbescheides aufgenommen.

Die vom Bw. relevierte Umbuchung eines privaten Steuerguthabens am 30. Jänner 2009 erfolgte außerhalb des Haftungszeitraumes und wurde, wie in der Berufungsvorentscheidung ausgeführt, auf die am Abgabenkonto aushaftenden ältesten Abgabenverbindlichkeiten verrechnet (weshalb sich die im angefochtenen Haftungsbescheid ausgewiesene Gesamtsumme vermindert). Weshalb damit die im Haftungsbescheid angeführten Lohnsteuerbeträge abgedeckt sein sollten, ist unerfindlich.

Zur Zahlung der Umsatzsteuer 12/08 vom 16. Februar 2009 in der Höhe von 17.272,27 € wird auf die Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung verwiesen.

Der Zeitpunkt, für den die Haftungsvoraussetzungen zu prüfen sind, 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 (VwGH 24.2.2010, [2007/13/0144](#)). Unabhängig davon, ob bzw. wann die Abgabe bescheidmäßig festgesetzt wird, ist der Zeitpunkt ihrer Fälligkeit entscheidend (vgl. Ritz, BAO³, § 9 Tz 10).

Der Hinweis auf die Stundungsansuchen der Gesellschaft ist ebenfalls nicht zielführend, weil der Fälligkeitstag der Abgabenverbindlichkeiten durch die Bewilligung von Zahlungserleichterungen (Stundung oder Ratenzahlung) unberührt bleibt. Durch diese wird lediglich der Zeitpunkt der Verpflichtung zur Entrichtung der Abgaben hinausgeschoben. Ein nach Eintritt der Fälligkeit von Abgaben eingebrachtes Ratenansuchen ändert nichts daran, dass ein Verstoß gegen die Verpflichtung zur Abgabenentrichtung vorliegt (VwGH 21.12.2005, [2001/14/0154](#)). Im Übrigen hat das Finanzamt mit den Bescheiden vom 8. Jänner bzw. vom 22. April 2008 jeweils nur die Stundung des bis dahin aushaftenden gesamten Abgabenrückstandes, nicht aber der im Stundungszeitraum laufend fällig werdenden Abgaben bewilligt, weshalb für deren (teilweise) Nichtentrichtung nach den obigen Ausführungen ebenso von einer schulhaften Pflichtverletzung des Bw. auszugehen ist wie für die

Nichtentrichtung sämtlicher Abgaben nach Ablauf der Stundungsfrist (1. August 2008) bis zum Zeitpunkt der Eröffnung des Konkursverfahrens am 28. Mai 2009.

Die Lohnsteuer ist nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vom Gleichbehandlungsgebot ausgenommen. Reichen die einem Vertreter zur Verfügung stehenden Mittel nicht auch für die Entrichtung der auf die ausbezahlten Löhne entfallenden Lohnsteuer aus, darf der Geschäftsführer gemäß [§ 78 Abs. 3 EStG 1988](#) nur einen entsprechend niedrigeren Betrag zur Auszahlung bringen, sodass die davon einbehaltene Lohnsteuer auch abgeführt werden kann. Wird dagegen die auf ausbezahlt Löhne entfallende Lohnsteuer nicht einbehalten und an das Finanzamt abgeführt, ist - ungeachtet der wirtschaftlichen Schwierigkeiten der Primärschuldnerin - von einer schuldhafte Pflichtverletzung des Geschäftsführers auszugehen. Die Verpflichtung eines Vertreters nach § 80 BAO geht hinsichtlich der Lohnsteuer über das Gebot der gleichmäßigen Behandlung aller Schulden (bzw. aller Gläubiger) hinaus (z.B. VwGH 25.2.2003, [97/14/0164](#)).

Nach dem Vorbringen des Bw. wurden ab August 2008 keine Löhne mehr ausbezahlt, weshalb im Haftungsbescheid nur Lohnabgaben bis Juli 2008 aufgenommen wurden.

Nach Lehre und Rechtssprechung ist die Heranziehung zur Haftung in das Ermessen der Abgabenbehörde gestellt, wobei die Ermessensentscheidung im Sinne des [§ 20 BAO](#) innerhalb der vom Gesetz gezogenen Grenzen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen ist. Dem Gesetzesbegriff "Billigkeit" ist dabei die Bedeutung "berechtigte Interessen der Partei", dem Gesetzesbegriff "Zweckmäßigkeit" die Bedeutung "öffentliches Anliegen an der Einbringung der Abgaben" beizumessen. Von einer ermessenswidrigen Inanspruchnahme wird vor allem dann gesprochen, wenn die Abgabenschuld vom Hauptschuldner ohne Gefährdung und ohne Schwierigkeiten rasch eingebracht werden kann.

In diesem Fall ist die Einbringlichmachung bei der Primärschuldnerin unzweifelhaft nicht gegeben, daher kann in Umsetzung des öffentlichen Anliegens auf Sicherung des Steueraufkommens nur auf den Bw. zurückgegriffen werden. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (Erkenntnis 16.12.1999, 97/16/0006) kann die Frage der Einbringlichkeit der Haftungsschuld beim Haftenden von der Abgabenbehörde bei ihren Zweckmäßigkeitüberlegungen vernachlässigt werden.

Aus den genannten Gründen hat daher die Abgabenbehörde erster Instanz bei Ausübung des freien Ermessens zu Recht dem öffentlichen Interesse an der Einbringung der Abgaben gegenüber dem Interesse des Bw., nicht zur Haftung herangezogen zu werden, den Vorzug gegeben.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 11. Mai 2012