



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Dr. Franz Krainer, Rechtsanwalt, Herrengasse 19/3, 8010 Graz, vom 23. Dezember 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Judenburg Liezen vom 20. November 2008 betreffend Haftung gemäß § 9 in Verbindung mit § 80 BAO entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### **Entscheidungsgründe**

Mit dem Haftungsbescheid vom 20. November 2008 nahm das Finanzamt Judenburg Liezen den Berufungswerber (Bw.) gemäß den §§ 9, 80 BAO für die aushaftenden Abgabenschuldigkeiten der I.GmbH im Ausmaß von 25.059,60 € (Umsatzsteuer 2007 3.167,76 €, Umsatzsteuer 07/08 9.748,11 €, Umsatzsteuer 08/08 7.739,72 €, Lohnsteuer 09/08 2.395,00 € und Dienstgeberbeitrag 09/08 662,47 €, Kraftfahrzeugsteuer 01-12/2007 1.346,54 €) in Anspruch und forderte ihn auf, diesen Betrag innerhalb eines Monats ab Zustellung des Bescheides zu entrichten.

In der Begründung wurde ausgeführt, die GmbH befände sich seit 13. November 2008 in Konkurs, der Abgabenausfall sei mit mindestens 80 % der im Rückstand befindlichen Abgaben anzunehmen und bei der GmbH uneinbringlich.

Als Geschäftsführer der GmbH sei es die Pflicht des Bw. gewesen, die Abgaben aus den von ihm verwalteten Mitteln zu entrichten.

Gegen diesen Bescheid brachte der Bw. in der Berufung vom 23. Dezember 2008 durch seinen steuerlichen Vertreter vor, das Finanzamt habe ihm im angefochtenen Bescheid die Umsatzsteuer für das Jahr 2007, die erst auf Grund einer Betriebsprüfung festgesetzt und nach ihrer Vorschreibung am 14. Oktober 2008 buchhalterisch habe erfasst werden können, „vorgeschrieben“. Ebenso habe sich die Kraftfahrzeugsteuer 01-12/2007 auf Grund einer Betriebsprüfung „ergeben“ und habe erst am 15. Oktober 2010 eingebucht werden können. Bei der Begründung im angefochtenen Bescheid handle es sich um eine Standardbegründung, ohne auf den konkreten Fall einzugehen. Gemäß § 69 Abs. 2 KO sei der Antrag auf Konkursöffnung für den Fall der Zahlungsunfähigkeit und/oder Überschuldung ohne schuldhafte Zögern, spätestens aber 60 Tage nach Eintritt der Zahlungsunfähigkeit zu beantragen.

Der Antrag auf Konkursöffnung sei vom Bw. am 12. November 2008 bei Gericht eingebracht worden. Die 60-Tage-Frist habe daher am 12. Oktober (sic) 2008 zu laufen begonnen. Nachgewiesenermaßen habe der Bw. vehement versucht, den Eintritt der Zahlungsunfähigkeit abzuwenden und sich redlich und nachhaltig bemüht, finanzielle Mittel zur Deckung der offenen Verbindlichkeiten aufzubringen. Die überwiegenden Verbindlichkeiten der gegenständlichen Insolvenz beträfen Bankschulden.

Die früheste Fälligkeit der in Haftung gezogenen Abgabenverbindlichkeiten sei der 15. September 2008, sodass sich unter Hinzurechnung von 60 Tagen der 15. November 2008 ergebe. Für die übrigen in Haftung gezogenen Verbindlichkeiten ergebe sich die Fälligkeit mit 15. Oktober 2008, „sodass das Schutzgesetz bei Einhaltung der 60-Tagesfrist nicht verletzt werden könne“. Nach ständiger Judikatur könne die 60-Tagesfrist voll ausgeschöpft werden, wenn Handlungen seitens des gemeinschuldnerischen Unternehmens zur Beschaffung der notwendigen Liquidität gesetzt werden, was in diesem Fall geschehen sei.

Da somit ein schuldhafte Verhalten des Bw. nicht vorliege, werde die ersatzlose Aufhebung des Haftungsbescheides beantragt.

Im Ergänzungersuchen vom 10. März 2009 führte das Finanzamt aus, für die Heranziehung zur Haftung sei u.a. maßgeblich, ob die einzelnen Gläubiger gleichermaßen anteilig bedient worden seien.

Hinsichtlich Umsatzsteuer 2007 und Kraftfahrzeugsteuer 01-12/2007 (Fälligkeitstag jeweils 15. Februar 2008) müsse davon ausgegangen werden, dass die Abgaben bei korrekter Abrechnung zum maßgeblichen Fälligkeitstag jedenfalls hätten bezahlt werden können.

Hinsichtlich der übrigen Abgaben werde der Bw. ersucht, eine Aufstellung über geleistete Zahlungen im Verhältnis zu den Gesamtverbindlichkeiten zu den Fälligkeitstagen 15. September 2008 und 15. Oktober 2008 beizubringen.

In der Eingabe vom 31. März 2009 führte der Bw. aus, was die Umsatzsteuer 2007 und die Kraftfahrzeugsteuer 01-12/2007 betreffe, die „nach Ihren Angaben“ am 15. Februar 2008 fällig gewesen seien, sei zu bemerken, dass diese Beträge, wie bereits in der Berufung ausgeführt, erst im Rahmen der Jahreserklärung hervor gekommen seien. Dies bedeute, dass der Geschäftsführer die Umsatzsteuer- und Kraftfahrzeugsteuerbeträge ordnungsgemäß gemeldet habe und sich die Frage der Gleichbehandlung der Gläubiger gar nicht stelle, weil zu diesem Zeitpunkt sämtliche fällige Verbindlichkeiten laut Erklärung ordnungsgemäß abgeführt worden seien und eine weitere Verbindlichkeit gar nicht entstanden sei. Erst als die Beträge „hervorgekommen“ seien, sei versucht worden, diese zu begleichen, wobei jedoch, wie in der Berufung dargestellt, die „Schutzfrist“ des § 69 KO zur Anwendung gelange.

Hinsichtlich der übrigen Abgaben liege kein Verschulden des Bw. vor, weil dieser in der „Schutzfrist“ des § 69 KO Sanierungsbemühungen unternommen habe, die nicht erfolgreich gewesen seien, weshalb der Konkursantrag gestellt worden sei. Vor Konkurseröffnung seien keine Mietzahlungen mehr erfolgt. Die Bank habe zwar vom Kontokorrentkonto Beträge auf den Abstattungskredit umgebucht, dies habe aber nur zu einer Erhöhung des Saldos am Kontokorrentkonto und einer Verringerung des Saldos am Kreditkonto geführt. Tatsächliche Zahlungen auf die Rückstände bei der Bank seien nicht geleistet worden. Ebensowenig sei die Lizenzgeberin F bedient worden. Auch ein bei der Fa. W im September geschaltetes Inserat sei nicht mehr bezahlt worden.

Die ebenfalls im September und Oktober 2008 fälligen Ansprüche der A, des B, der Fa. C, des D, der E, der G, der H, der Fa. I, der Fa. J, der K und des L seien nicht mehr bezahlt worden. Hinsichtlich der Gläubiger sei es daher zu einer vollkommenen Gleichbehandlung gekommen. Faktum sei, dass nur mehr Zug um Zug Zahlungen geleistet und keine Altschulden bedient wurden. So sei naturgemäß das Benzin für die Fahrzeuge bezahlt worden, da ansonsten ein Weiterbetrieb des Unternehmens nicht möglich gewesen wäre. Zug um Zug Zahlungen führten aber zu keiner Ungleichbehandlung der Gläubiger.

Die Voraussetzungen für eine Haftungsinspruchnahme des Bw. lägen daher nicht vor. Verwiesen werde auf die Kreditorenliste, die mit dem Konkurseröffnungsantrag vorgelegt worden sei.

In einem weiteren Ersuchen um Ergänzung vom 8. Mai 2009 führte das Finanzamt aus, der Vorhaltsbeantwortung sei nicht zu entnehmen, dass im September und Oktober 2008 überhaupt keine Zahlungen mehr getätigten worden seien; des Weiteren seien am 2. Oktober 2008 am Abgabekonto 6.000,00 €, davon 12 % auf die Umsatzsteuer 07/08 mit dem Fälligkeitstag 15. September 2008 entfallend, eingegangen.

---

Zur genaueren Beurteilung werde der Bw. ersucht, eine Aufstellung über die Höhe der Gesamtverbindlichkeiten im September und Oktober 2008 sowie der im September und Oktober 2008 geleisteten Zahlungen vorzulegen.

Am 4. Juni 2009 teilte der Bw. schriftlich mit, die Gesamtlieferverbindlichkeiten im September 2008 hätten 34.107,77 €, im Oktober 36.232,26 € und die Gesamtausgaben im September 90.943,87 € und im Oktober 40.056,21 € betragen. Wesentlich sei, dass die Gläubiger gleich behandelt worden seien. Es seien keine Altschulden bedient worden, Leistungen seien Zug um Zug erfolgt.

Mit der Berufungsvorentscheidung vom 3. März 2010 gab das Finanzamt der Berufung teilweise statt und schränkte den Haftungsbetrag auf 16.657,41 € ein (Umsatzsteuer 2007 3.167,76 €, Umsatzsteuer 07/08 9.748,11 €, Lohnsteuer 09/08 2.395,00 € und Kraftfahrzeugsteuer 01-12/2007 1.346,54 €).

Nach Prüfungsfeststellungen seien bis einschließlich September 2008 Löhne ausbezahlt worden. Aus den vom Bw. vorgelegten Unterlagen gehe auch hervor, dass z.B. Mieten sowohl im September als auch im Oktober 2008 voll bezahlt worden seien, ebenso seien laufend Kassenentnahmen getätigt worden.

Hinsichtlich der Umsatzsteuer 08/08 und des Dienstgeberbeitrages 09/08 mit dem Fälligkeitstag 15. Oktober 2008 werde von einer Haftungsinanspruchnahme abgesehen.

Im daraufhin vom Bw. eingebrachten Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz vom 9. März 2010 wird unter Wiederholung des bisherigen Vorbringens vorgebracht, die Behörde habe die vom Bw. vorgelegten Beweismittel nicht ausreichend gewürdigt. Es sei eine gänzliche Gleichbehandlung der Gläubiger erfolgt.

Hinsichtlich der Umsatzsteuer 2007 und der Kraftfahrzeugsteuer 01-12/2007 sei auf Grund der „Schutzfrist“ des § 69 KO eine Haftungsinanspruchnahme unzulässig. Der Bw. habe nachweisbar Sanierungsbemühungen innerhalb der 60 Tage durchgeführt. Mietzinsen und Rückstände bei der Bank seien ebenso wie die Verbindlichkeiten des Finanzamtes nicht mehr bedient worden.

### ***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.*

---

*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 die Geltendmachung einer Haftung sind somit eine Abgabenforderung gegen den Vertretenen, die Uneinbringlichkeit dieser Abgabenforderung, eine Pflichtverletzung des Vertreters, dessen Verschulden an der Pflichtverletzung und die Ursächlichkeit der Pflichtverletzung für die Uneinbringlichkeit.

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). Uneinbringlichkeit liegt vor, wenn Vollstreckungsmaßnahmen erfolglos waren oder voraussichtlich erfolglos wären (VwGH 26.5.2004, 99/14/0218).

Nach Abschluss eines Konkurses ist mangels gegenteiliger Anhaltspunkte anzunehmen, dass der über die Konkursquote hinausgehende Teil der Abgabenforderungen bei der Gesellschaft uneinbringlich sein wird (vgl. VwGH 26.6.2000, 95/17/0613).

Im vorliegenden Fall ist unbestritten, dass die Abgabenforderungen, für die der Bw. als Haftender herangezogen wurde, auf Grund der mit Beschluss des Landesgerichtes M verfügten und nunmehr rechtskräftigen Aufhebung des Konkurses der GmbH nicht mehr eingebbracht werden können.

Unbestritten ist weiters, dass der Bw. vom 14. November 2000 bis zur Eröffnung des Konkursverfahrens am 13. November 2008 allein vertretungsbefugter Geschäftsführer der I.GmbH war (Firmenbuchauszug vom 16. November 2010) und damit zu den im § 80 genannten Personen zählt, die gemäß § 9 BAO zur Haftung herangezogen werden können.

Streit besteht indes darüber, ob dem Bw. eine schuldhafte Pflichtverletzung anzulasten ist. Zu den Pflichten eines Vertreters gehört es, für die Entrichtung der Abgaben Sorge zu tragen.

Den - wiederholten - Ausführungen des Bw. im Haftungsverfahren, die Regelung des § 69 KO, wonach innerhalb von 60 Tagen nach dem Eintritt der Zahlungsunfähigkeit die Konkureröffnung zu beantragen sei, stelle eine „Schutzfrist“ für Haftungspflichtige dar, sodass dem Bw. ein schuldhaftes Verhalten an der (anteiligen) Nichtentrichtung der Abgabenverbindlichkeiten in diesem Zeitraum nicht angelastet werden könne, kann nicht gefolgt werden. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist für die abgabenrechtliche Haftung ohne Bedeutung, ob der Geschäftsführer gegen die Pflicht,

---

rechtzeitig einen Antrag auf Eröffnung des Konkurses über das Vermögen des Vertretenen zu stellen, verstoßen hat oder nicht (vgl. VwGH 12.10.2009, 2009/16/0085).

Für die Inanspruchnahme als Haftender gemäß § 9 Abs. 1 BAO ist maßgeblich, ob der Vertreter im Sinne des § 80 BAO (bis zum Ende seiner Vertretertätigkeit) *abgabenrechtliche* Pflichten der vertretenen Gesellschaft schuldhaft verletzt hat. Zu diesen Pflichten zählt insbesondere, dass die Abgaben der Gesellschaft bei Fälligkeit aus den verwalteten Mitteln entrichtet, Abgabenbemessungsgrundlagen vollständig und wahrheitsgemäß offen gelegt, bzw. Selbstbemessungsabgaben in richtiger Höhe berechnet, gemeldet und termingerecht bei gesetzlicher Fälligkeit bezahlt werden.

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, BAO<sup>3</sup>, § 9 Tz 10).

Nach der Aktenlage steht fest, dass die aushaftenden Beträge an Umsatzsteuer 2007 und Kraftfahrzeugsteuer 01-12/2007 am 15. Februar 2008 fällig waren (siehe dazu § 21 Abs. 5 UStG und § 6 Abs. 4 KfzStG), weshalb es zu den Pflichten des Bw. als in diesem Zeitraum fungierender Geschäftsführer gehörte, für die rechtzeitige Entrichtung dieser Abgaben Sorge zu tragen. Die Verpflichtung zur Entrichtung dieser Abgaben wurde zu einem Zeitpunkt verletzt, als der Gesellschaft nachweislich noch Mittel zur Entrichtung zur Verfügung gestanden wären; so betrug das Guthaben am Abgabenkonto der GmbH, StNr. 001, am 10. Februar 2008 13.727,96 € (Buchungsabfrage vom 16. November 2010). Den diesbezüglichen Ausführungen des Finanzamtes im Vorhalt vom 10. März 2009, bei korrekter Abrechnung zum Fälligkeitstag hätten die Umsatzsteuer 2007 und die Kraftfahrzeugsteuer 01-12/2007 jedenfalls bedient werden können, wurde seitens des Bw. nicht entgegen getreten. Die buchhalterische Erfassung der Abgaben im Oktober 2008 ist in diesem Zusammenhang irrelevant. Das Vorbringen des Bw., sämtliche Abgabenbeträge seien ordnungsgemäß gemeldet und an das Finanzamt abgeführt worden, weshalb sich die Frage einer Gläubigergleichbehandlung zu diesem Zeitpunkt auch nicht stelle, ist angesichts der Nachforderungen aus der erkärungsgemäßen Veranlagung der in Rede stehenden Abgaben nicht nachvollziehbar.

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 (VwGH 18.10.1995, 91/13/0037, 0038). Er hat also darzutun, weshalb er nicht dafür Sorge tragen konnte, dass die Gesellschaft die anfallenden Abgaben rechtzeitig entrichtet hat. Im Falle des Vorliegens einer schuldhaften Pflichtverletzung spricht die Vermutung für die Verursachung der Uneinbringlichkeit der Abgaben durch die Pflichtverletzung und den Rechtswidrigkeitszusammenhang (VwGH 16.12.1991, 91/15/0114).

Die Pflicht des Vertreters, die vom Vertretenen geschuldeten Abgaben zu entrichten, besteht nur insoweit, als hierfür liquide Mittel vorhanden sind. 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.

Hatte der Vertreter daher 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 allerdings zur Gänze vorgeschrieben werden (siehe VwGH 24.9.2008, 2007/15/0282).

Die Bevorzugung eines einzelnen Gläubigers oder einiger Gläubiger stellt eine schuldhafte Pflichtverletzung durch den Vertreter dar, sofern dieses Verhalten eine Verkürzung der Abgaben bewirkt hat. Auch Zahlungen, die zur Aufrechterhaltung des Geschäftsbetriebes erforderlich sind, sind vom Gleichbehandlungsgebot umfasst (VwGH 27.4.2005, 2004/14/0030).

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, wie bereits ausgeführt, nicht der Abgabenbehörde, sondern dem Vertreter.

Trotz der Aufforderung der Abgabenbehörde vom 10. März 2009, eine Aufstellung der an den Fälligkeitstagen der Abgabenverbindlichkeiten geleisteten Zahlungen an sämtliche Gläubiger im Verhältnis zu den Gesamtverbindlichkeiten vorzulegen und ungeachtet der den

Geschäftsführer treffenden qualifizierten Behauptungs- und Nachweispflicht, weil in der Regel nur dieser in die Gebarung des Vertretenen Einsicht hat, die ihm entsprechende Behauptungen und Nachweise ermöglicht (Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 9 Tz 22), blieb der Bw. einen diesbezüglichen Nachweis der Gleichbehandlung aller Gläubiger der GmbH schuldig. Die bloße (wenn auch wiederholt vorgebrachte) Behauptung, alle Gläubiger seien gleich behandelt worden, genügt den Anforderungen an die Nachweispflicht des Haftenden nicht.

Im Gegenteil wird vom Bw. in seinen Eingaben eingeräumt, dass Zahlungen an Gläubiger zur Aufrechterhaltung des Geschäftsbetriebes bis zur Konkurseröffnung erfolgten („Zug um Zug Leistungen). Auf die Frage nach den im September und Oktober 2008 geleisteten Zahlungen gab der Bw. in der Eingabe vom 4. Juni 2009 an, die Gesamtausgaben hätten im Monat September 2008 90.943,87 € und im Monat Oktober 2008 40.056,21 € betragen.

Es steht daher fest, dass der GmbH in den genannten Monaten durch ihre laufende Tätigkeit einerseits Einnahmen in nicht unbeträchtlicher Höhe zugeflossen sind, welche allerdings nach eigenem Vorbringen ausschließlich dazu verwendet wurden, den Geschäftsbetrieb aufrecht zu erhalten. Altschulden wurden nicht bedient. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes stellt auf Grund der Gleichstellung aller Gläubiger bereits die Bevorzugung eines einzelnen Gläubigers oder einiger Gläubiger eine schuldhafte Vertreterpflichtverletzung im Sinne des § 9 Abs. 1 BAO dar. Daher dürften auch jene Verbindlichkeiten, die zur Aufrechterhaltung des Produktions- und/oder Geschäftsbetriebes eines Unternehmens notwendig seien, nicht gänzlich, sondern nur im Ausmaß der Abgabenschuldigkeiten getilgt werden (z.B. VwGH 27.4.2005, 2004/14/0030; 30.10.2001, 98/14/0142; 25.1.1999, 97/17/0144; 17.8.1998, 97/17/0096). Die vom Bw. vertretene Rechtsansicht, Zug um Zug Leistungen führten zu keiner Ungleichbehandlung der Gläubiger, kann daher im Hinblick auf die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht geteilt werden.

Die vom Bw. im Zuge des erstinstanzlichen Verfahrens vorgelegten Sachkonten und OP-Listen lassen keine Rückschlüsse auf die Höhe der liquiden Mittel an den Fälligkeitstagen der haftungsgegenständlichen Abgaben zu. Vom Bw. wurde auch nicht vorgebracht, dass er zu den jeweiligen Fälligkeitszeitpunkten der Abgaben nicht über liquide Mittel der GmbH verfügen konnte. Liquiditätsaufstellungen wurden nicht beigebracht.

Bezüglich der mit Haftungsbescheid geltend gemachten Lohnsteuer 09/2008 ergibt sich die schuldhafte Verletzung der Vertreterpflichten durch deren Nichtabfuhr durch den Bw. nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (Erkenntnis vom 13.3.1991, 90/13/0143) aus der Bestimmung des § 78 Abs. 3 EStG, wonach jede Zahlung voller vereinbarter Arbeitslöhne, wenn die zur Verfügung stehenden Mittel nicht auch für die darauf entfallende

---

und einzubehaltende Lohnsteuer ausreichen, eine schuldhafte Verletzung der abgabenrechtlichen Pflichten des Vertreters darstellt. Die Feststellung des Finanzamtes, bis September 2008 seien Löhne ausbezahlt worden, wurde nicht widersprochen.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (etwa VwGH 29.11.1984, 83/15/0133, VwGH 9.2.1982, 81/14/0096) wirkt die in der Begründung einer Berufungsvorentscheidung getroffene Feststellung des Finanzamtes wie ein Vorhalt; das auch dann, wenn der Abgabepflichtige durch Antragstellung nach § 276 BAO die Wirkung der Berufungsvorentscheidung beseitigt.

In der Berufungsvorentscheidung vom 3. März 2010 wird seitens des Finanzamtes darauf hingewiesen, dass aus den vom Bw. vorgelegten Unterlagen hervor gehe, dass im September und Oktober 2008 die Mieten in N und O zur Gänze bezahlt wurden. Da der Bw. in der Vorhaltsbeantwortung vom 31. März 2009 hingegen behauptet hatte, Mietzinszahlungen seien vor Konkursöffnung nicht mehr erfolgt, wäre es umso mehr am Bw. gelegen, diese Feststellung des Finanzamtes zu widerlegen. Auf diese und die weitere Feststellung, es seien laufend Kassenentnahmen erfolgt, ist der Bw. im Antrag auf Vorlage der Berufung nicht eingegangen.

Zusammengefasst steht daher fest, dass die GmbH im September und Oktober 2008 auf Grund des fortgeführten Geschäftsbetriebes Umsätze und Einnahmen erwirtschaftet hat, mit den ihr zur Verfügung stehenden liquiden Mitteln aber lediglich die laufenden Betriebskosten abgedeckt hat, so dass eine Benachteiligung der Abgabenforderungen in beiden Monaten zumindest in Kauf genommen wurde und von einer schuldhaften Pflichtverletzung im Sinne des § 9 Abs. 1 BAO auszugehen ist. Der Nachweis, welcher Betrag bei anteilmäßiger Befriedigung der Forderungen an die Abgabenbehörde abzuführen gewesen wäre, wurde vom Bw. trotz mehrmaliger Aufforderung nicht erbracht, weshalb ihm nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes die uneinbringlichen Abgaben zur Gänze vorgeschrieben werden können. Die – nicht näher begründete – teilweise Stattgabe der Berufung in der Berufungsvorentscheidung wird nicht aufrecht erhalten.

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 beim Primärschulder 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 Zweckmäßigkeitserwägungen 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.

In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass der Bw. durch die Haftungsinanspruchnahme im Ausmaß von lediglich 80 % der aushaftenden Abgabenforderungen angesichts der Verteilungsquote im Konkurs von 9,3357 % ohnedies begünstigt wurde. Eine Haftungsinanspruchnahme im Berufungsverfahren hinsichtlich der im Spruch angeführten Abgaben im Ausmaß von 90,66 % wäre jedoch unzulässig, weil der Spruch des Haftungsbescheides und damit Sache des konkreten Haftungsverfahrens die Geltendmachung der Haftung für einen bestimmten Abgabenbetrag einer bestimmten Abgabe ist (VwGH 19.12.2002, 2001/15/0029).

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 18. November 2010