



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des H.H., TU, Str.H., vertreten durch Mag. Trauner Steuerberatungs GmbH, 3300 Amstetten, Bahnhofstraße 2/1, vom 26. Juni 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Amstetten, vertreten durch Mag. Michael Wiesner, vom 18. April 2007 betreffend Haftung gemäß § 9 iVm § 80 BAO für Abgabenschulden der Jahre 2003 bis 2005 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben. Die Haftungsinanspruchnahme wird auf folgende Abgabenschulden eingeschränkt:

Abgabenart	Zeitraum	Fälligkeit	Betrag in €
Umsatzsteuer	2004	15. Februar 2005	7.283,54
Lohnsteuer	2005	16. Jänner 2006	8.192,78
Dienstgeberbeitrag	2003	15. Jänner 2004	912,31
Dienstgeberbeitrag	2004	17. Jänner 2005	1.353,73
Zuschlag/Dienstgeberbeitrag	2003	15. Jänner 2004	89,20
Zuschlag/Dienstgeberbeitrag	2004	17. Jänner 2005	126,59
Summe			17.958,15

Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Über das Vermögen der Firma HTGesmbH (in der Folge Fa. HT GesmbH) mit Sitz in Str. wurde mit Beschluss des Landesgerichtes St. Pölten vom 15. Mai 2006 das Konkursverfahren eröffnet. Das Konkursverfahren wurde mit einem Zwangsausgleich mit einer Quote von 25% abgeschlossen und dieser Zwangsausgleich mit Beschluss vom 14. Dezember 2006 bestätigt. Am 2. Jänner 2007 wurde das Konkursverfahren aufgehoben.

H.H. (in der Folge Bw.), geboren am xy, fungierte bei der GesmbH seit 20. August 1994 als selbständig vertretungsbefugter Geschäftsführer. Als Gesellschafter der GesmbH war der Bw. seit dem genannten Zeitpunkt mit einer Stammeinlage von € 375.000,00 zu 75% an der Gesellschaft beteiligt.

Mit Schreiben des Finanzamtes vom 30. Oktober 2006 mit dem Betreff „Heranziehung zur Haftung gemäß § 9 iVm § 80 BAO“ wurde dem Bw. Folgendes mitgeteilt: „Die Vertreter juristischer Personen haben alle Pflichten des Vertretenen zu erfüllen. Insbesondere haben sie dafür zu sorgen, dass die Abgaben aus den Mitteln, die sie verwalten, vorschriftsmäßig entrichtet werden. Vertreter haften mit ihrem persönlichen Einkommen und Vermögen für unentrichtet gebliebene Abgaben des Vertretenen, wenn sie an der Nichtentrichtung dieser Abgaben ein Verschulden trifft. Leichte Fahrlässigkeit gilt bereits als Verschulden. Sie werden daher in Ihrem eigenen Interesse ersucht, die nachfolgenden Fragen sorgfältig und vollständig zu beantworten und durch Vorlage geeigneter Unterlagen, die zu Ihrer Entlastung dienen können, zu belegen. 1. Am Konto der Fa. HT GesmbH haften Abgabenbeträge laut angeschlossenem Rückstandsausweis i.H. von € 45.111,41 uneinbringlich aus. Die im Rückstand ausgewiesenen Selbstbemessungsabgaben sind nach Abgabenarten und Zeiträumen aufgeschlüsselt. Die Ermittlung der im Rückstand enthaltenen bescheidmäßig vorgeschriebenen Abgaben entnehmen Sie bitte den ergangenen Bescheiden. 2. Laut Firmenbuchauszug der Fa. HT GesmbH waren Sie im Zeitraum 20. August 1994 bis 14. Mai 2006 als geschäftsführender Vertreter der Fa. bestellt. Auf Grund Ihrer Funktion als zur Vertretung der Fa. nach außen berufenes Organ oblag Ihnen die Wahrnehmung der abgabenrechtlichen Verpflichtungen der Vertretenen. 3. Da die unter Punkt 1 angeführten Abgabenbeträge während Ihrer Vertretungsperiode fällig bzw. nicht entrichtet wurden, muss das Finanzamt bis zum Beweis des Gegenteiles davon ausgehen, dass sie der Ihnen aufgetragenen Erfüllung der abgabenrechtlichen Pflichten der Vertretenen nicht vorschriftsgemäß nachgekommen sind. 4. Die genannten Beträge sind bei der Fa. HT GesmbH als uneinbringlich anzusehen. Dies ergibt sich zweifelsfrei daraus, dass über das Vermögen der Fa. der Konkurs eröffnet wurde und mit einer Quote von maximal 20% auf die Konkursforderungen gerechnet werden kann, die bei dem unter Punkt 1 angeführten Betrag

vorläufig bereits in Abzug gebracht worden ist. 5. Sofern die Fa. 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 Abgabenfälligkeit (s. Punkt 1 – Rückstandsausweis) gleichzeitig oder früher fällig gewordenen Forderungen darzulegen. In dieser Aufstellung müssen alle damaligen Gläubiger der Fa. (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 und gegenüber zu stellen. Es steht Ihnen frei, die maßgebliche finanzielle Situation zum Eintritt der Abgabenfälligkeit, die offenen Verbindlichkeiten und die erbrachten Tilgungsleistungen an alle einzeln anzuführenden Gläubiger der Fa. auch auf andere Art und Weise einwandfrei bekannt zu geben. Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes obliegt Ihnen als Vertreter, Nachweise dafür, wie viel Zahlungsmittel zur Verfügung gestanden sind und in welchem Ausmaß die anderen Gläubiger der Fa. noch Befriedigungen erlangten, zu erbringen. Im Fall der Nichterbringung dieser Nachweise muss das Finanzamt davon ausgehen, dass Sie die Ihnen obliegende Verpflichtung, die fällig gewordenen Abgaben aus den verwalteten Mitteln zu entrichten, schulhaft verletzt haben, und diese Pflichtverletzung auch ursächlich für den Abgabenausfall bei der Fa. ist. Unter diesen Umständen haften Sie für die uneinbringlichen Abgabenschuldigkeiten im vollen Ausmaß (z.B. VwGH 22.12.2005, 2005/15/0114). 6. Wird der Nachweis einer Gläubigergleichbehandlung nicht in nachvollziehbarer Weise erbracht, liegt es im Ermessen des Finanzamtes, die Haftung für den unter Punkt 1 genannten Abgabenbetrag auszusprechen, bei Benachteiligung des Abgabengläubigers im Ausmaß der nachgewiesenen Beteiligung der Abgabenschuldigkeiten gegenüber den anderen Verbindlichkeiten der Fa. (z.B. VwGH 29.1.2004, 2000/15/0168). Da der öffentliche Auftrag zur Ergreifung aller Mittel, vollstreckbare Abgaben einzubringen, bei einer vorzuwerfenden Pflichtverletzung allfällige Einzelinteressen verdrängt (z.B. VwGH 18.10.2005, 2004/14/0112), sähe sich das Finanzamt veranlasst, die gesetzliche Vertreterhaftung gegen Sie im erforderlichen Ausmaß geltend zu machen. 7. Zur Stellungnahme wird Ihnen eine Frist bis zum 28. November 2006 eingeräumt. Es wird darauf hingewiesen, dass diese Frist angesichts der vorliegenden Sachlage nur aus besonders berücksichtigungswürdigen Gründen verlängert werden könnte.“

Beigelegt wurde diesem Schreiben ein Rückstandsausweis vom 30. Oktober 2006, in dem die Abgabenschuldigkeiten wie folgt aufgegliedert sind:

Abgabenart	Zeitraum	Fälligkeitstag	Betrag
Umsatzsteuer	2004	15.2.2005	13.116,58

Umsatzsteuer	12/2005	15.2.2006	10.743,19
Lohnsteuer	2003	15.1.2004	242,84
Dienstgeberbeitrag	2003	15.1.2004	1.216,42
Zuschlag/Dienstgeberbeitrag	2003	15.1.2004	118,93
Lohnsteuer	2004	17.1.2005	12.108,97
Dienstgeberbeitrag	2004	17.1.2005	1.804,97
Zuschlag/Dienstgeberbeitrag	2004	17.1.2005	168,46
Lohnsteuer	2005	16.1.2006	14.845,52
Dienstgeberbeitrag	2005	16.1.2006	1.850,65
Zuschlag/Dienstgeberbeitrag	2005	16.1.2006	172,73
Summe			56.389,26

Eine Beantwortung des genannten Vorhaltes durch den Bw. erfolgte nicht.

Aktenkundig ist das Erkenntnis des Spruchsenates beim Finanzamt Wien 1/23 vom 26. Februar 2007, mit dem der Bw. vom Verdacht, er habe vorsätzlich unter Verletzung der Verpflichtung zur Führung von dem § 76 EStG entsprechenden Lohnkonten eine Verkürzung von Lohnsteuer 2004 und 2005 sowie 1-3/2006, Dienstgeberbeiträge zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen samt Zuschlägen hiezu für 2004, 2005 und 1-3/2006 bewirkt, wobei er dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss gehalten habe, freigesprochen wurde.

Mit Bescheid vom 18. April 2007 nahm das Finanzamt den Bw. für aushaftende Abgabenschulden der Gesellschaft in Anspruch. Die Abgabenschulden wurden im Bescheid wie folgt aufgeschlüsselt:

Zeitraum	Abgabenart	Betrag in €
2004	Umsatzsteuer	7.283,54
2003	Lohnsteuer	182,13
2004	Lohnsteuer	9.081,73
2005	Lohnsteuer	11.134,14
2003	Dienstgeberbeitrag	912,31
2004	Dienstgeberbeitrag	1.353,73
2005	Dienstgeberbeitrag	1.387,99
2003	Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	89,20
2004	Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	126,59
2005	Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	129,55

Summe		31.680,91
-------	--	-----------

In der Begründung dieses Bescheides wurde nach Anführung der gesetzlichen Bestimmungen ausgeführt, dass die Haftung nach § 9 Abs. 1 BAO eine Ausfallhaftung sei. Voraussetzung sei die objektive Uneinbringlichkeit. Diese liege vor, weil nach Bezahlung der Zwangsausgleichsquote die im Spruch angeführten Abgabenschuldigkeiten bei der Primärschuldnerin uneinbringlich seien. Auf Grund der Aktenlage sei davon auszugehen, dass zwar Gesellschaftsmittel vorhanden gewesen seien, diese aber nicht zur (anteiligen) Entrichtung der Abgabenschulden verwendet worden seien. Da bei der Tilgung der Schulden der Gesellschaft die Abgabenschulden offensichtlich schlechter als die übrigen Verbindlichkeiten behandelt worden und damit der Gleichbehandlungsgrundsatz verletzt worden sei(en), sei eine schuldhafte Pflichtverletzung anzunehmen. Im Übrigen habe nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes der Vertreter darzutun, aus welchen Gründen ihm die Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten unmöglich gewesen sei. Dies habe der Bw. verabsäumt, weil das Schreiben des Finanzamtes vom 30. Oktober 2006 unbeantwortet geblieben sei. Die haftungsgegenständliche Lohnsteuer sei vom Gleichbehandlungsgrundsatz ausgenommen. Nach § 78 Abs. 3 EStG habe nämlich 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. Eine Haftungsinanspruchnahme sei von der Behörde wahrzunehmen, weil der Bw. die gesellschaftsrechtliche Stellung des Geschäftsführers seit 20. August 1994 innehabe und die Abgaben bei der Primärschuldnerin als uneinbringlich gelten würden.

Mit Eingabe vom 21. Mai 2007, beim Finanzamt eingelangt am 23. Mai 2007, erhab der Bw. im Wege seiner steuerlichen Vertreterin Berufung gegen den angeführten Bescheid. In der am 26. Juni 2007 nachgereichten Begründung führte er aus, dass die Haftung nach § 9 BAO die Stellung als Vertreter, das Bestehen einer Abgabenforderung gegen den Vertretenen, die Uneinbringlichkeit der Abgabenforderung, die Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten durch den Vertreter, ein Verschulden des Vertreters sowie die Kausalität zwischen Pflichtverletzung und Uneinbringlichkeit voraussetze. Nach Auffassung des Bw. seien die Verletzung abgabenrechtlicher Verpflichtungen durch den Vertreter, das Verschulden des Vertreters und die Kausalität zwischen Pflichtverletzung und Uneinbringlichkeit im gegenständlichen Fall nicht gegeben. Zur Ausgangssituation brachte der Bw. vor, dass die Transportbranche gekennzeichnet sei durch stagnierende bzw. sinkende Umsatzerlöse sowie steigende Kosten für Personal und Treibstoff. Diese Rahmenbedingungen hätten dazu geführt, dass das Unternehmen in den vergangenen Jahren Verluste erwirtschaftet habe und die vorhandene Substanz durch die schlechten Jahresergebnisse laufend verringert worden sei. Die laufenden

Zahlungen seien stets termingerecht beglichen worden und sei erforderlichenfalls der Kontokorrentrahmen aufgestockt worden. Weiters brachte der Bw. in der Begründung vor, die Pflicht des Vertreters, die vom Vertretenen (als Eigenschuldner oder als Haftungspflichtiger) geschuldeten Abgaben zu entrichten, bestehe nur insoweit als hiefür liquide Mittel vorhanden seien (vgl. zB VwGH 7.12.2000, 2000/16/0601, und vom 26.11.2002, 99/15/0249). Die qualifizierte Mitwirkungspflicht entbinde die Abgabenbehörde nicht von jeglicher Ermittlungspflicht. Die Behörde habe bei entsprechenden Behauptungen und diesbezüglichem Beweisanbot die zur Entlastung des Vertreters angebotenen Beweise aufzunehmen und erforderlichenfalls Präzisierungen abzufordern, jedenfalls aber konkrete Feststellungen über die angebotenen Entlastungsbehauptungen zu treffen (zB VwGH 27.4.2005, 2004/14/0030, vom 26.7.2005, 2001/14/0024, und vom 22.9.2005, 2001/14/0013). Würden sich aus dem Akteninhalt deutliche Anhaltspunkte für das Fehlen der für die Abgabenentrichtung erforderlichen Mittel ergeben, so sei die Abgabenbehörde nicht von ihrer Ermittlungspflicht entbunden (zB VwGH 28.5.1993, 93/17/0049, und vom 30.9.2004, 2003/16/0080). Ergebnisse derartiger (zB im Rahmen der Außenprüfung durchgeföhrter) Ermittlungen seien bei der Entscheidung über die Haftungsinanspruchnahme (auch) von Amts wegen zu berücksichtigen. Würden die Mittel des Vertretenen nicht ausreichen, die offenen Schuldigkeiten zur Gänze zu entrichten, so sei der Vertreter grundsätzlich zur Befriedigung der Schulden im gleichen Verhältnis (anteilig) verpflichtet (Gleichheitsgrundsatz); die Gleichbehandlung sämtlicher Gläubiger beziehe sich auf die jeweiligen Fälligkeitszeitpunkte einerseits und das Vorhandensein liquider Mittel andererseits (zB VwGH vom 29.1.2004, 2000/15/0168, und vom 21.12.2005, 2004/14/0146);. Der Vertreter dürfe hierbei Abgabenschulden nicht schlechter behandeln als die übrigen Schulden (zB VwGH vom 27.5.1998, 95/13/0170, vom 17.8.1998, 97/17/0096, und vom 29.3.2001, 2000/14/0149). Der Vertreter sei jedoch nicht verpflichtet, den Abgabengläubiger besser als die übrigen Gläubiger zu behandeln (zB VwGH 17.8.1998, 98/17/0038). Bei Verletzung des Gleichbehandlungsgrundsatzes erstrecke sich die Haftung des Vertreters 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 bekommen habe (zB VwGH vom 11.5.2000, 2000/16/0347, vom 24.10.2000, 95/14/0090, vom 29.3.2001, 2000/14/0149, und vom 26.11.2002, 2000/15/0081). Dem Vertreter obliege 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 (zB VwGH vom 22.9.1999, 96/15/0049, und vom 29.1.2004, 2000/15/0168). Die pauschale Behauptung einer Gleichbehandlung aller Gläubiger reiche nicht (VwGH vom 22.9.1999, 96/15/0049). Diese erhöhte Mitwirkungspflicht entbinde die Abgabenbehörde nicht von jedweder Ermittlungspflicht (zB VwGH vom 20.4.1999,

94/14/0147, und vom 29.3.2001, 2000/14/0149). Die gegenständliche Firma habe sämtliche Gläubiger insoweit gleich behandelt, dass alle offenen Positionen termingerecht bezahlt worden seien. Im Zuge der Prüfung der Vorsteuerkorrektur bei der Konkursöffnung habe das Finanzamt festgestellt, dass die Lieferanten- und sonstigen Verbindlichkeiten nur in geringem Ausmaß vorhanden gewesen seien. Die wesentlichen Gläubiger des Insolvenzverfahrens seien die Banken sowie der IAF Insolvenzausgleichsfonds. Dies zeige sich auch daran, dass im Haftungsbescheid nur Haftungen für die im Zuge der Lohnsteuerprüfung für die Jahre 2003 bis 2005 vorgeschriebenen Abgaben geltend gemacht worden seien (Belastung am Abgabenkonto per 11.5.2006). Weiters sei im Haftungsbescheid die Umsatzsteuernachzahlung für 2004 aufgenommen worden. Dieser Betrag beruhe auf der Umsatzsteuerjahreserklärung, die termingerecht im März 2006 beim Finanzamt eingereicht worden sei. Bei der sich aus der Umsatzsteuererklärung ergebenden Zahllast von € 13.116,58 sei mit dem sich aus der Körperschaftsteuererklärung 2004 ergebenden Guthaben von € 5.699,87 gegenzurechnen. Wenn man den Gleichbehandlungsgrundsatz korrekt auslege, müsste dieses Guthaben von € 5.699,87 auf alle Gläubiger verteilt werden. Das Finanzamt sei in diesem Fall bevorzugt behandelt worden. Aus der beiliegenden Aufstellung sei ersichtlich, dass unter dem Aspekt der Gleichbehandlung das Finanzamt im laufenden Jahr 2006 nicht nachteilig behandelt worden sei. Beim Finanzamt seien sämtliche Abgabenforderungen beglichen worden. Zahlungen an die Gebietskrankenkasse bzw. die laufenden Kreditraten seien im Kalenderjahr 2006 nicht mehr beglichen worden (s. beiliegende Aufstellung). Würde man den Gleichbehandlungsgrundsatz auf die Zahlungen des Finanzamtes anwenden, so würde sich laut Beilage eine Überzahlung von € 8.880,72 ergeben. Die Aufstellung zeige, dass im Laufe des Jahres 2007 (richtig 2006) sämtliche laufenden Abgaben bezahlt worden seien, obwohl im Sinne des Gleichbehandlungsgrundsatzes nur eine Quote von 90% zugestanden wäre. In Summe sei dies eine Begünstigung von ca. € 8.900,00 gewesen. Da im Mai 2006 keine Zahlungen vom Unternehmen mehr durchgeführt worden seien, könne es im Sinne des Gleichbehandlungsgrundsatzes zu keiner Schlechterstellung des Finanzamtes gekommen sein. Weiters sei festzuhalten, dass auch keine liquiden Mittel des Unternehmens vorhanden gewesen seien. Der Kontokorrentrahmen sei zur Gänze ausgeschöpft worden. Die Aufnahme von neuen Kreditverbindlichkeiten sei zu diesem Zeitpunkt nicht mehr möglich gewesen. Weiters sei ausdrücklich festzuhalten, dass die hervorgetretenen Abgabennachforderungen auf Grund der Lohnsteuerprüfung der Jahre 2003 bis 2005 der Auslöser für die Eröffnung des Konkursverfahrens gewesen seien. Zur Kausalität wendete der Bw. ein, dass die Inanspruchnahme der gemäß § 9 BAO bestehenden Haftung voraussetze, dass die schuldhafte Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten kausal für die Uneinbringlichkeit sei. Nur bei schuldhafter Pflichtverletzung dürfe die Abgabenbehörde mangels dagegen sprechender Umstände annehmen, dass die Pflichtverletzung Ursache der Uneinbringlichkeit sei (zB VwGH

vom 16.12.1999, 97/15/0051, vom 20.6.2000, 98/15/0084, und vom 13.4.2005, 2002/13/0177, 0178). Voraussetzung für die Inanspruchnahme einer Haftung des Geschäftsführers sei die Verletzung der abgabenrechtlichen Pflichten. Im Anschluss an die Lohnsteuerprüfung sei ein Finanzstrafverfahren eingeleitet, mit Datum 13. April 2007 jedoch eingestellt worden. In der Begründung des Erkenntnisses sei ausdrücklich festgehalten, dass den Bw. kein Verschulden an der Verkürzung der lohnabhängigen Abgaben treffe. Er habe weder das Delikt der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 2 lit. b FinStrG noch jenes der Finanzordnungswidrigkeit nach § 49 Abs. 1 lit. a leg.cit. begangen. Zum Verschulden des Vertreters führte der Bw. aus, dass die Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten nur dann zur Haftungsinanspruchnahme berechtigen würde, wenn die Verletzung schulhaft erfolgt sei. Der Vertreter habe darzutun, weshalb er nicht dafür Sorge getragen habe, dass der Vertretene die Abgaben entrichtet habe, widrigenfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung angenommen werden dürfe (zB VwGH vom 23.11.2004, 2001/15/0138, vom 20.1.2005, 2002/14/0091, und vom 18.10.2005, 2004/14/0112). Ihm obliege kein negativer Beweis, sondern die konkrete (schlüssige) Darstellung der Gründe, die etwa der rechtzeitigen Abgabenentrichtung entgegenstanden (VwGH vom 4.4.1990, 89/13/0212). Diese qualifizierte Mitwirkungspflicht entbinde die Abgabenbehörde nicht von jeglicher Ermittlungspflicht (zB VwGH vom 10.11.1993, 91/13/0181, und vom 20.4.1999, 94/14/0147). Die Frage des Verschuldens bei Nichtentrichtung von Abgaben stelle sich nur dann, wenn überhaupt liquide Mittel vorhanden seien. Nochmals sei festzuhalten, dass ab Ende April/Anfang Mai die Liquidität des Unternehmens nicht mehr ausgereicht habe die laufenden Verbindlichkeiten zu begleichen. Wie aus dem beiliegenden Buchungsjournal ersichtlich sei, seien ab diesem Zeitpunkt nur mehr geringfügige Zahlungen durchgeführt worden. Zum Ermessen brachte der Bw. vor, dass die Geltendmachung der Haftung im Ermessen der Abgabenbehörde liege (zB VwGH vom 14.1.2003, 97/14/0176, oder vom 15.6.2005, 2005/13/0048). Bei der Ermessensübung seien beispielsweise zu berücksichtigen die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Haftungspflichtigen (zB VwGH vom 14.1.2003, 97/14/0176), etwa die Höhe seines Einkommens (VwGH vom 26.11.2002, 99/15/0199), der Grad des Verschuldens des Vertreters (zB VwGH vom 15.9.1995, 93/17/0404, und vom 16.9.2003, 2003/14/0040), das Mitverschulden der Abgabenbehörde an der Uneinbringlichkeit der betreffenden Abgabenschuld (VwGH vom 24.2.1997, 96/17/0066), die Unbilligkeit angesichts lange verstrichener Zeit (VwGH vom 18.10.1995, 91/13/0037) oder wegen Verletzung des Grundsatzes von Treu und Glauben, der Grundsatz der Sparsamkeit, Wirtschaftlichkeit und Zeckmäßigkeit der Vollziehung (vg. zB Art. 126b Abs. 5 B-VG), daher ob der haftungsgegenständliche Betrag nur geringfügig sei und ob er beim Haftungspflichtigen einbringlich sei. Komme hinsichtlich des Haftenden ein Zwangsausgleich zustande und seien die Tatbestandserfordernisse für die Entstehung des Haftungsanspruches vor der

Konkursöffnung verwirklicht, so entspreche es grundsätzlich der nach § 20 BAO im Rahmen der Ermessensübung zu berücksichtigenden Billigkeit, dass sich die Inanspruchnahme betragsmäßig an der Ausgleichsquote orientiere. Die Begründung (§ 93 Abs. 3 lit. a BAO) von Haftungsbescheiden habe nicht nur das Vorliegen der Haftungsvoraussetzungen darzulegen, sondern auch die Ermessensübung zu begründen (zB VwGH vom 24.2.1997, 96/17/0066).

Das Jahreseinkommen des Bw. betrage im Jahr 2006 € 3.144,25. In der Ermessensübung sei keine Rücksicht auf die Leistungsfähigkeit des Bw. genommen worden; der Haftungsbetrag entspreche einem mehrfachen Jahreseinkommen. Der Erlass des Finanzministeriums vom 12. Juni 2006 sehe als Ermessensrichtlinie vor, dass sich die Haftungsinanspruchnahme betragsmäßig an der Ausgleichsquote orientiere. Im vorliegenden Bescheid sei der eingeräumte Ermessensspielraum nicht eingehalten worden; weiters sei die Begründung des Bescheides mangelhaft, da die Begründung der Ermessensübung zur Gänze fehle. Es werde daher die Aufhebung des Haftungsbescheides beantragt.

Dieser Eingabe beigelegt wurde eine Aufstellung der fälligen und tatsächlich bezahlten Aufwendungen des Unternehmens für die Monate Jänner bis Mai 2006, die der Bw. als „Berechnung Gleichbehandlung“ bezeichnete. Aus dieser Aufstellung geht hervor, dass die HT GesmbH von fälligen Zahlungen in der Höhe von € 243.423,97/Jänner 2006 (€ 198.312,48/Februar 2006, € 299.019,20/März 2006 und € 219.848,93/April 2006) insgesamt Zahlungen von € 219.824,97/Jänner 2006 (€ 227.971,84/Februar 2006, € 232.459,99/März 2006 und € 261.961,11/April 2006) tatsächlich getätigt hat, was einer Quote von 90,31%/Jänner 2006 (90,62%/Februar 2006, 87,76%/März 2006 und 91,74%/April 2006) entsprach. Zahlungen an das Finanzamt wurden in der Höhe von € 21.374,47/Jänner 2006 (€ 22.931,67/Februar 2006, € 18.817,94/März 2006 und € 28.483,14/April 2006) geleistet, die anteilige Finanzamtsquote hätte € 19.302,30/Jänner 2006 (€ 20.780,53/Februar 2006, € 16.514,41/März 2006 und € 26.129,26/April 2006) betragen und seien die Abgabenverbindlichkeiten daher jeweils (mit einer Überzahlung von € 2.072,17/Jänner 2006, € 2.151,14/Februar 2006, € 2.303,53/März 2006 und € 2.353,88/April 2006) bevorzugt behandelt worden. Für Mai 2006 wurden Finanzamtsverbindlichkeiten nicht mehr bedient und fehlt für diesen Monat daher auch die Angabe einer Finanzamtsquote.

Aktenkundig ist ein Schreiben des Bw. vom 2. Juli 2007, mit dem dieser um Rückzahlung seines Guthabens am persönlichen Abgabenkonto in Höhe von € 12.205,22 beantragte. Nach den aktenkundigen Aufzeichnungen des Finanzamtes wurde die in Rede stehende Steuergutschrift auf das Abgabenkonto der Primärschuldnerin umgebucht und auf die Lohnsteuer 2003 in Höhe von € 182,13, die Lohnsteuer 2004 in Höhe von € 9.081,73 sowie die Lohnsteuer 2005 in Höhe von € 2.941,36 verrechnet.

Mit Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes vom 25. Juli 2007 wurde die Berufung des Bw. als unbegründet abgewiesen. Nach Anführung der gesetzlichen Bestimmungen für die Haftungsinanspruchnahme des Bw. und weiteren bekannten Umständen wie die Vertretungsfunktion des Bw. sowie die Konkursöffnung und – aufhebung führte das Finanzamt in der Begründung an, dass der Geschäftsführer für nicht entrichtete Abgaben der Gesellschaft auch dann hafte, wenn die Mittel, die ihm zur Entrichtung aller Verbindlichkeiten der Gesellschaft zur Verfügung gestanden seien, nicht ausreichen würden, es sei denn, dass er diese Mitteil anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwende (VwGH vom 17.9.1986, Zl. 84/13/0198). Der Vertreter müsse daher die Abgabenbehörde nicht bevorzugen, er dürfe sie aber auch nicht benachteiligen, indem er andere Forderungen voll oder in einem verhältnismäßig höheren Ausmaß befriedige (Stoll, BAO-Kommentar 1994, Bd. I, 122, und die dort angeführte Rechtsprechung. Außer Streit stehe, dass einzelne Gläubiger (Oberbank Leasing, NÖ Versicherung, Euromaut, Diesel) zur Gänze befriedigt worden seien, Dies sei aus den Auszügen des Journals und den erfolgten Zahlungen ersichtlich. Das Finanzamt sei daher insoferne benachteiligt worden, als die vorhandenen Mittel nicht für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet worden seien und einzelne Gläubiger im maßgeblichen Zeitraum sogar zur Gänze befriedigt worden seien. Hinsichtlich der Verrechnung des Guthabens aus der Körperschaftsteuererklärung 2004 sei zu bemerken, dass außerhalb eines Insolvenzverfahrens die zwingende Verrechnungsvorschrift des § 214 Abs. 1 BAO zu befolgen sei. Sobald ein Insolvenzverfahren eröffnet sei, würden die zwingenden gesetzlichen Bestimmungen der Konkursordnung und hier insbesondere die §§ 19 und 20 KO gelten. Im Sinne dieser angeführten gesetzlichen Bestimmungen sei die kontenmäßige Verrechnung durchgeführt worden und könne daraus keine Verletzung des Gleichbehandlungsgrundsatzes abgeleitet werden. Komme hinsichtlich des Haftenden ein Zwangsausgleich zustande und seien die Tatbestandserfordernisse für die Entstehung des Haftungsanspruches vor der Konkursöffnung verwirklicht, so entspreche es grundsätzlich der nach § 20 BAO im Rahmen der Ermessenübung zu berücksichtigenden Billigkeit, dass sich die Inanspruchnahme betragsmäßig an der Ausgleichsquote orientiere. In diesem Zusammenhang sei es der Behörde auch nicht verwehrt, in ihren Überlegungen allenfalls den Umstand zu berücksichtigen, dass es ihr im Hinblick auf einen späteren Zeitpunkt der Feststellbarkeit der Uneinbringlichkeit bei der Primärschuldnerin nicht möglich gewesen sei, ihre Ansprüche im Insolvenzverfahren zu verfolgen und dabei die entsprechenden Gläubigerrechte (vgl. etwa § 147 KO betreffend Zwangsausgleichsabstimmung) wahrzunehmen. Bei der Ermessensübung sei bei Erstellung des Haftungsbescheides seitens des Finanzamtes insbesondere berücksichtigt worden, dass es sich beim haftungsrelevanten Rückstand großteils um lohnabhängige Abgaben handle. Darüber hinaus liege weder Unbilligkeit angesichts lange verstrichener Zeit vor noch sei der haftungsgegenständliche Betrag als geringfügig anzusehen.

Auch sei von einer Uneinbringlichkeit beim Haftungsschuldner nicht auszugehen. Im Finanzstrafverfahren verantworte sich der Bw. als Geschäftsführer dahin gehend, dass die geschuldeten Beträge objektiv richtig wären, ihn jedoch an der Verkürzung der lohnabhängigen Abgaben kein Verschulden treffe; keinesfalls liege Vorsatz vor, allenfalls Fahrlässigkeit. Dass den Bw. (zufolge Einstellung des diesbezüglichen Verfahrens) weder eine Abgabenhinterziehung noch eine Finanzordnungswidrigkeit angelastet worden sei, sei kein ausreichendes Indiz dafür, dass die Abgabenbehörde von einer Haftung absehen müsste. Eine bestimmte Schuldform sei für eine Haftungsinanspruchnahme nicht erforderlich, bereits leichte Fahrlässigkeit reiche aus. Es gehöre zu den abgabenrechtlichen Pflichten des Vertreters, dafür zu sorgen, dass die Abgaben ordnungsgemäß und rechtzeitig entrichtet würden. Ein vorsätzliches Handeln sei vom Bw. widerlegt worden, allenfalls sei ihm ein Überwachungsverschulden angelastet worden. Jede Form der Rechtsunkenntnis des Vertreters, ob in buchhalterischen und steuerrechtlichen Belangen, würde diesen nicht exkulpieren. Zum Vorwurf der Mangelhaftigkeit des Verfahrens sei zu erwähnen, dass der Vorhalt des Finanzamtes vom 20. Oktober 2006 unbeantwortet geblieben sei. Auch die Ermessensübung sei vom Finanzamt mit größter Sorgfalt vorgenommen worden. An einer schuldhaften Pflichtverletzung der Geschäftsführerpflichten bestehe daher kein Zweifel.

Mit Eingabe vom 27. August 2007, beim Finanzamt eingelangt am 29. August 2007, beantragte der Bw. im Wege seiner steuerlichen Vertreterin die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. In dieser Eingabe wurde die Nachrechnung der Begründung angekündigt. Gleichzeitig ersuchte der Bw. die Einhebung des Abgabenbetrages bis zur endgültigen Entscheidung der Berufung auszusetzen.

Auf Grund der Aufforderung des Finanzamtes, die Begründung zum Vorlageantrag vom 29. August 2001 nachzureichen, langte ein Schreiben des Bw., datiert mit 1. Oktober 2007, eingelangt beim Finanzamt am 2. Oktober 2007 ein. Darin führte der Bw. zur Auslegung des Gleichheitsgrundsatzes aus, dass die Begründung der Berufungsvorentscheidung keinerlei Hinweise enthalte, in welcher Form und auf welche Weise die vorgelegte Berechnung nicht korrekt sei. Der Geschäftsführer hafte nur dann, wenn er die zur Verfügung stehenden Mittel nicht anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwende. Dass einzelne Gläubiger zur Gänze befriedigt worden seien – wie das Finanzamt in seiner Berufungsvorentscheidung anmerke – sei auch nie bestritten worden. Der UFS Wien habe in einer Entscheidung (RV/0685-W/06) ein nachvollziehbares Berechnungsmodell vorgelegt; die Behörde stelle dabei jeweils zum Fälligkeitszeitpunkt einer Abgabe die bestehenden und neu entstehenden Verbindlichkeiten den erfolgten Zahlungen gegenüber und errechne eine Quote. Wie aus der der Berufung beigelegten Berechnung entnommen werden könne, sei die in Summe an das Finanzamt bezahlte Quote höher als die an die übrigen Gläubiger bezahlte Quote. Dies

schließe eine Haftungsinanspruchnahme des Geschäftsführers aus. Zum Ermessen brachte der Bw. wiederum die in der Berufung angeführten Punkte vor. Weiters wies er erneut darauf hin, dass im Falle eines Zwangsausgleichs sich im Rahmen der Ermessensübung die Inanspruchnahme betragsmäßig an der Ausgleichsquote zu orientieren habe. Im vorliegenden Fall betrage die Haftungsinanspruchnahme 100% (Zwangsausgleichsquote 25%) der offenen Abgaben; es sei nicht begründet worden, wieso in diesem Fall von der üblichen Ermessensquote abgewichen worden sei. Die Begründung von Haftungsbescheiden habe nicht nur das Vorliegen der Haftungsvoraussetzungen darzulegen, sondern auch die Ermessensübung zu begründen (zB VwGH von 24.2.1997, 96/17/0066). Unter Einem legte der Bw. erneut die bereits im Zuge der Berufung übermittelte (und bereits im Detail bei der Berufung beschriebene) Aufstellung vor.

Mit Bescheid des Finanzamtes vom 30. August 2007 wurde die Aussetzung der Einhebung von Abgaben in der Höhe von insgesamt € 19.475,69 verfügt. Diese Aussetzung umfasst folgende Abgabenschulden:

Zeitraum	Abgabenart/Fälligkeitstag	Betrag in €
2004	Umsatzsteuer/15.2.2005	7.283,54
2005	Lohnsteuer/16.1.2006	8.192,78
2003	Dienstgeberbeitrag/15.1.2004	912,31
2004	Dienstgeberbeitrag/17.1.2005	1.353,73
2005	Dienstgeberbeitrag/16.1.2006	1.387,99
2003	Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag/15.1.2004	89,20
2004	Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag/17.1.2005	126,59
2005	Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag/16.1.2006	129,55
Summe		19.475,69

Die Berufung wurde dem Unabhängigen Finanzsenat am 9. Oktober 2007 zur Entscheidung vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 9 Abs. 1 BAO haften die in den §§ 80 ff leg.cit. bezeichneten Vertreter neben den durch sie vertretenen Abgabepflichtigen für die diese treffenden Abgaben insoweit, als die Abgaben infolge schuldhafter Pflichtverletzung der den Vertretern auferlegten Pflichten nicht eingebbracht werden können.

Gemäß § 80 Abs. 1 BAO haben die zur Vertretung juristischer Personen berufenen Personen und die gesetzlichen Vertreter natürlicher Personen alle Pflichten zu erfüllen, die den von ihnen Vertretenen obliegen, und sind befugt, die diesen zustehenden Rechte wahrzunehmen. Sie haben insbesondere dafür zu sorgen, dass die Abgaben aus den Mitteln, die sie verwalten, entrichtet werden.

Voraussetzung für die Haftungsinanspruchnahme sind eine Abgabenforderung gegen den Vertretenen, die Stellung als Vertreter, die Uneinbringlichkeit der Abgabenforderung, eine Pflichtverletzung des Vertreters, dessen Verschulden an der Pflichtverletzung und die Ursächlichkeit der Pflichtverletzung für die Uneinbringlichkeit (vgl. Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 19. Juni 1985, ZI. 84/17/0224).

Unbestritten ist, dass der Bw. im haftungsgegenständlichen Zeitraum als Alleingeschäftsführer zum Kreis der in § 80 BAO genannten Vertreter zählt, der für die Abgaben der HT GesmbH herangezogen werden kann. Unbestritten ist auch, dass die haftungsgegenständlichen Abgabenforderungen bei der Gesellschaft im Hinblick auf den abgeschlossenen und mittlerweile auch erfüllten Zwangsausgleich uneinbringlich sind. Nicht in Streit gezogen wurden vom Bw. auch die Höhe der Abgabenschulden, für die er zur Haftung herangezogen wurde.

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 13. Mai 2005, ZI. 2002/13/0183). Im Falle des Vorliegens einer schuldhaften Pflichtverletzung spricht die Vermutung für die Verursachung der Uneinbringlichkeit der Abgaben durch die Pflichtverletzung und den Rechtswidrigkeitszusammenhang (vgl. Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 17. Mai 2004, ZI. 2003/17/0134). Der Geschäftsführer haftet für nicht entrichtete Abgaben auch dann, wenn die Mittel, die ihm für die Entrichtung der Verbindlichkeiten der Gesellschaft zur Verfügung standen, hiezu nicht ausreichten, es sei denn, er weist nach, dass er diese Mittel anteilig für die Begleichung der Verbindlichkeiten verwendet hat (vgl. Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 15. Mai 1997, ZI. 96/15/0003), er die Abgabenschulden daher im Verhältnis nicht schlechter behandelt hat als andere Verbindlichkeiten.

Im gegenständlichen Fall lag es am Bw., dem als Geschäftsführer der Primärschuldnerin ausreichend Einblick in die Gebarung zustand, das Ausmaß der quantitativen Unzulänglichkeit der in den Fälligkeitszeitpunkten der Abgaben zur Verfügung stehenden Mittel nachzuweisen (vgl. Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 19. November 1998, ZI. 97/15/0115) und

traf diesen auch die Verpflichtung zur Errechnung einer entsprechenden Quote (vgl. Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 28. Mai 2008, ZI. 2006/15/0322).

Dem Bw. wurde bereits vor Erlassung des angefochtenen Bescheides vom Finanzamt im Oktober 2006 die Möglichkeit eröffnet, einen Liquiditätsstatus – in Form einer Gegenüberstellung von liquiden Mitteln und Verbindlichkeiten (Abgabenverbindlichkeiten und sonstige Verbindlichkeiten) zum jeweiligen Fälligkeitstag der haftungsgegenständlichen Abgaben – vorzulegen oder aber die „maßgebliche finanzielle Situation zum Eintritt der Abgabenfälligkeit, die offenen Verbindlichkeiten und die erbrachten Tilgungsleistungen an alle einzeln anzuführenden Gläubiger der HT GesmbH auch auf andere Art und Weise einwandfrei bekannt zu geben“. Hingewiesen wurde im Schreiben des Finanzamtes unter Bezugnahme auf die höchstgerichtliche Rechtsprechung auch darauf, dass im Falle der Nichterbringung entsprechender Nachweise davon auszugehen sei, dass der Bw. die ihm obliegende Verpflichtung, die fälligen Abgaben aus den verwalteten Mitteln zu entrichten, schuldhaft verletzt habe und diese Pflichtverletzung auch ursächlich für den Abgabenausfall der HT GesmbH sei; unter diesen Umständen hafte der Bw. für die uneinbringlichen Abgabenschuldigkeiten im vollen Ausmaß.

Der Bw. hat im gegenständlichen Abgabenverfahren eine Aufstellung der fälligen sowie geleisteten Zahlungen dem Finanzamt vorgelegt, die im Zeitraum vom 1. Jänner bis 18. Mai 2006 bei der Primärschuldnerin angefallen sind. Der Bw. hat darin auch die (laufenden) Abgabenschulden ausgewiesen und eine entsprechende Quote für die angeführten Monate errechnet. Zum Nachweis dieser Daten hat der Bw. dieser Aufstellung das Bankjournal 2006 bis zur Konkurseröffnung angeschlossen. Die vom Bw. vorgelegten Unterlagen sind nachvollziehbar und glaubwürdig und werden vom Unabhängigen Finanzsenat nicht in Zweifel gezogen.

Wenn der Bw. aus dieser Nachweisführung jedoch letztlich den Schluss zieht, dass es insgesamt zu keiner Schlechterstellung des Finanzamtes gekommen sei, sondern vielmehr eine Überzahlung gegeben sei, geht er fehl. Der Zeitpunkt, für den zu beurteilen ist, ob der Vertretene die für die Abgabenentrichtung erforderlichen Mittel hatte, bestimmt sich nämlich danach, wann die Abgaben bei Beachtung der abgabenrechtlichen Vorschriften zu entrichten gewesen wären. Wenngleich die aus Anlass der Lohnsteuerprüfung 2006 und Abgabe der Umsatzsteuererklärung 2004 resultierenden Abgabenforderungen erst am 6. April 2006 (Umsatzsteuer 2004) und 11. Mai 2006 (Lohnabgaben) am Abgabenkonto der Primärschuldnerin verbucht wurden, wurden diese bereits am 15. Jänner 2004 (Lohnabgaben 2003), 17. Jänner 2005 (Lohnabgaben 2004) und 15. Februar 2005 (Umsatzsteuer 2004) fällig. Der Bw. hat trotz Aufforderung die von ihm abverlangten Liquiditätsnachweise zu den

genannten Zeitpunkten bzw. für in Betracht kommende Zeiträume nicht erbracht. Damit ist ihm hinsichtlich der in Rede stehenden Abgaben jedoch der Nachweis nicht gelungen, dass er alle Verbindlichkeiten gleichmäßig befriedigt und somit die Abgabenforderungen im selben Verhältnis wie die übrigen Forderungen beglichen hat, was bewirkt hätte, dass eine Haftung nach § 9 BAO nicht entstanden wäre. Hinsichtlich der genannten Abgabenschulden war daher jedenfalls von einer schulhaften Pflichtverletzung auszugehen.

Zur haftungsgegenständlichen Lohnsteuer des Jahres 2005 ist auszuführen, dass diese nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. z.B. Erkenntnis vom 8. Juli 2009, ZI. 2009/15/0013) vom Gleichbehandlungsgrundsatz ausgenommen ist. Reichen die einem Vertreter zur Verfügung stehenden Mittel nicht auch für die Entrichtung der auf die ausbezahlten Löhne entfallende 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 die Lohnsteuer nicht einbehalten und an das Finanzamt abgeführt, ist ungeachtet der wirtschaftlichen Schwierigkeiten einer GesmbH von einer schulhaften Verletzung des Geschäftsführers auszugehen, was zu dessen Inanspruchnahme als Haftender führt. Eine Begrenzung der Haftung in Höhe des sogenannten Quotenschadens kommt diesbezüglich nicht in Betracht (vgl. zitiertes Erkenntnis mit weiteren Judikurnachweisen). Die ungekürzte Auszahlung der haftungsgegenständlichen Lohnsteuer zu Grunde liegenden Löhne und Gehälter wurde im Zuge der Lohnsteuerprüfung 2006 festgestellt und vom Bw. auch nicht in Abrede gestellt. Damit war aber hinsichtlich dieser Abgabenschulden unter Berücksichtigung der dargestellten Rechtsprechung ebenfalls vom Vorliegen einer schulhaften Pflichtverletzung auszugehen.

Was die übrigen Abgabenverbindlichkeiten des Jahres 2005, deren Fälligkeit im Jahr 2006 eingetreten ist, anbelangt, hat der Bw. für das Jahr 2006 – monatsweise getrennt – Quotenberechnungen vorgelegt, die auf der Bezahlung der Abgabenverbindlichkeiten einerseits und der übrigen Verbindlichkeiten andererseits fußen und diese Berechnung auch entsprechend belegt. Wenn der Bw. dabei auch nicht konkret auf den Fälligkeitstag der Abgabenverbindlichkeiten (16. Jänner 2006) eingegangen ist, sondern vielmehr eine monatsweise Betrachtung angestellt hat, so hält der Unabhängige Finanzsenat dies deshalb für zulässig, weil auch in vergleichbaren Fällen wiederholt eine Zeitraumbetrachtung mit dem Argument zugelassen wurde, dass ein Abstellen auf einzelne Fälligkeitstage in der Praxis oft nur schwer möglich ist und zu verzerrten Ergebnissen führt (vgl. z.B. UFS vom 10. Oktober 2007, RV/1907-W/07). Der Bw. hat in seiner Berechnung für den Monat Jänner 2006 den Nachweis erbracht, dass er die (laufenden) Abgabenschulden mit einem Betrag von € 2.072,00 gegenüber den anderen Verbindlichkeiten bevorzugt behandelt hat. In diesem Betrag finden die im Monat Jänner 2006 fällig gewordenen und dem Gleichbehandlungsgebot

unterliegenden Abgabenschulden in Form des Dienstgeberbeitrages und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag 2005 jedenfalls ihre Deckung. Daraus ergibt sich nach Auffassung des Unabhängigen Finanzsenates, dass eine Ungleichbehandlung dieser Abgabenschulden bzw. eine Benachteiligung des Abgabengläubigers hinsichtlich der angeführten Abgaben nicht stattgefunden hat. Die Heranziehung des Bw. zur Haftung für diese Abgabenschulden durch das Finanzamt erfolgte daher nicht zu Recht.

Das Argument des Bw., dass sich im Rahmen der Ermessensübung die Inanspruchnahme des Bw. an der Zwangsausgleichsquote zu orientieren habe, geht indes ins Leere. Wie der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung ausgeführt hat, ist die Haftung des Geschäftsführers nur insoferne akzessorisch, als sie das Bestehen von Abgabenschulden zur Zeit der Verwirklichung des die Haftung auslösenden Sachverhaltes voraussetzt. Ob ein Erlöschen der Schuld auch den als Geschäftsführer Haftenden zu Gute kommt, ist hingegen nach dem Zweck der den Schulderlöschungsgrund beinhaltenden jeweiligen Vorschrift zu prüfen. Davon ausgehend stellt ein Zwangsausgleich der GesmbH keinen Grund für die Befreiung des Geschäftsführers als Haftenden dar (vgl. z.B. Erkenntnisse vom 28. September 2004, ZI. 2001/14/0176, und vom 23. November 2004, ZI. 2001/15/0138). Der die Haftung auslösende Sachverhalt ist im vorliegenden Fall im Zeitraum vom 15. Jänner 2004 bis 16. Jänner 2006 verwirklicht worden. Der nachträgliche Schulderlöschungsgrund des Zwangsausgleiches im Insolvenzverfahren (Bestätigung am 14. Dezember 2006) steht der Inanspruchnahme des Bw. als Haftendem somit nicht entgegen.

Aus dem Einwand des Bw., dass eine schuldhafte Pflichtverletzung zufolge seines Freispruchs im Finanzstrafverfahren nicht vorliege, lässt sich nichts gewinnen, weil die schuldhafte Pflichtverletzung nach § 9 BAO nach den Maßstäben des bürgerlichen Rechts zu beurteilen ist und – wie das Finanzamt bereits ausgeführt hat – auch leichte Fahrlässigkeit reicht; bei der Beurteilung der Haftungsvoraussetzungen des § 9 BAO besteht auch keine Bindung der Abgabenbehörde an ein im Finanzstrafverfahren ergangenes Urteil besteht.

Das Vorbringen des Bw., dass das am 6. April 2006 gebuchte Guthabeb an Körperschaftsteuer 2004 mit der am selben Tag gebuchten Schuld aus der Umsatzsteuer 2004 gegenzuverrechnen sei, ist unzutreffend, weil die Verrechnung nach Maßgabe des § 214 Abs. 1 BAO von Statten zu gehen hatte. Das in Rede stehende Guthaben wurde mit der Umsatzsteuer 2005 als ältest gebuchte Abgabenschuld zu Recht verrechnet. Eine anteilige Aufteilung auf die verbliebenen Abgabenschulden – wie der Bw. vermeint – kommt somit nicht in Betracht.

Bei der Verletzung von abgabenrechtlichen Zahlungspflichten bedarf es – anders als bei der Verletzung sonstiger abgabenrechtlicher Pflichten – keiner näheren Begründung der Kausalität

der Pflichtverletzung für die eingetretene Uneinbringlichkeit der Abgaben (vgl. Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 29. Jänner 1999, Zl. 98/14/0114). Im Falle des Vorliegens einer schuldhaften Pflichtverletzung spricht eine Vermutung für die Verursachung der Uneinbringlichkeit der Abgaben durch die Pflichtverletzung und den Rechtswidrigkeitszusammenhang (vgl. Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 17. Oktober 2001, Zl. 2001/13/0127).

Zu Recht hat das Finanzamt den Bw. daher für jene Abgaben, für die Gleichbehandlungsnachweise nicht erbracht wurden und für die eine Haftung in Höhe eines Quotenschadens nicht in Betracht kommt, zur Haftung herangezogen.

Die Geltendmachung der Haftung stellt die letzte Möglichkeit zur Durchsetzung des Abgabenanspruches dar. Aus dem auf die Hereinbringung der Abgabenschuld beim Haftenden gerichteten Besicherungszweck der Haftungsnorm folgt, dass die Geltendmachung der Haftung in der Regel dann ermessenskonform ist, wenn die betreffende Abgabe beim Primärschuldner uneinbringlich ist. Dieser öffentliche Auftrag zur Ergreifung aller Mittel, vollstreckbare Abgaben hereinzubringen, überwiegt bei der vorzuwerfenden Pflichtverletzung meist auch allfällige Billigkeitsgründe, die für eine Abstandnahme von der Heranziehung zur Haftung ins Treffen geführt werden. Im gegenständlichen Fall ist unbestritten, dass die betreffenden Abgabenforderungen über die Zwangsausgleichsquote hinaus uneinbringlich sind. Wenn der Bw. in diesem Zusammenhang vorgebracht hat, dass er im Jahre 2006 über ein Jahreseinkommen in der Höhe von € 3.144,25 verfügt habe, der Haftungsbetrag einem mehrfachen Jahreseinkommen entspreche und bei der Ermessensübung auf seine wirtschaftliche Leistungsfähigkeit keine Rücksicht genommen worden sei, so ist ihm entgegen zu halten, dass es zwar sein mag, dass auf Grund der derzeitigen wirtschaftlichen Situation die Abgaben beim Bw. erschwert einbringlich sind, dies jedoch keinesfalls ausgeschlossen ist. Der Bw. wird nämlich auf Grund seines Alters (Geburtsjahr 1975) und der damit verbundenen und zu erwartenden Erwerbstätigkeit durchaus in der Lage sein, zumindest einen Teil der aushaftenden Verbindlichkeiten abzustatten. Diese Auffassung geht auch mit der höchstgerichtlichen Rechtsprechung konform, nach der selbst Vermögenslosigkeit und/oder Arbeitslosigkeit in keinem erkennbaren Zusammenhang mit der Geltendmachung der Haftung stehen; eine allfällige derzeitige Uneinbringlichkeit schließt es nämlich nicht aus, dass künftig neu hervorkommendes Vermögen und künftig erzielte Einkünfte zur Einbringlichkeit führen können (vgl. Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 8. Juli 2009, Zl. 2009/15/0013, mit weiteren Judikaturnachweisen).

Was den Haftungsumfang anbelangt, so war dieser vom Unabhängigen Finanzsenat gegenüber dem angefochtenen Bescheid über das Ergebnis des gegenständlichen

Berufungsverfahrens hinaus insoferne weiter einzuschränken, als durch die Umbuchung eines Steuerguthabens von € 12.205,22 (vgl. Antrag des Bw. vom 2. Juli 2007) vom Steuerkonto des Bw. auf das Steuerkonto der Primärschuldnerin die Lohnsteuer 2003 in Höhe von € 182,13, die Lohnsteuer 2004 in Höhe von € 9.081,73 und die Lohnsteuer 2005 in Höhe von € 2.941,36 in Abfall kamen und diese Abgabenschulden somit in die Haftung nicht mehr miteinzubeziehen waren.

Aus den angeführten Gründen war der Berufung teilweise Folge zu geben und spruchgemäß zu entscheiden.

Klagenfurt am Wörthersee, am 26. März 2010