



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Hofrat Dr. Karl Kittinger und die weiteren Mitglieder Hofrat Dr. Walter Mette, Mag. Bernhard Pammer und Gerhard Mayerhofer über die Berufung des Bw, vertreten durch GS, gegen den Bescheid des Finanzamtes Bruck Eisenstadt Oberwart vom 6. August 2010 betreffend Haftung gemäß § 9 BAO nach der am 26. Jänner 2012 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird insoweit Folge gegeben, als die Haftung auf € 17.135,57 anstatt € 39.062,96 eingeschränkt wird.

Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit Vorhalt vom 26. August 2009 gewährte das Finanzamt dem Berufungswerber (Bw) zur Erbringung des Beweises, dass er ohne sein Verschulden daran gehindert gewesen sei, für die Entrichtung der uneinbringlichen Abgabenschulden laut Rückstandsaufgliederung vom 26. August 2009 zu sorgen, eine Frist bis 30. September 2009.

Mit Eingabe vom 30. September 2009 brachte der Bw im Wesentlichen vor, dass, wie dies bereits der Masseverwalter feststellt habe, die wirtschaftlichen Schwierigkeiten der R-GmbH durch massive Diebstähle bzw. Unterschlagungen von ehemaligen Dienstnehmern entstanden seien, die nicht sofort bemerkt worden seien. Darüber hinaus sei eine durch das Land X in Aussicht gestellte Förderung nicht gewährt worden, sodass der Bw als Geschäftsführer der R-

GmbH auf Grund erheblicher unkalkulierbarer Ausfälle nicht alle in der Zwischenzeit aufgelaufenen offenen Forderungen habe befriedigen können. Auf Grund der unerwartet zu geringen Mittel, die zur Befriedigung zur Verfügung gestanden seien, habe der Bw eine gleichmäßige Befriedigung offener Forderungen der Gestalt vorgenommen, dass zunächst jeweils die ältesten Forderungen, soweit diese bekannt gewesen seien, befriedigt worden seien. Es bestehe daher nicht der geringste Anhaltspunkt dafür, dass der Bw die Berichtigung der gegenständlichen Abgaben zu Gunsten anderer Schulden hintanstellt habe. Eine Schlechterstellung der Abgabenschulden im Verhältnis zu anderen Verbindlichkeiten liege nicht vor.

Mit Eingabe vom 29. Dezember 2009 übersandte der Bw das Steuerkonto der R-GmbH über den prüfungsrelevanten Zeitraum ab Juni 2007 bis zum Tag der Konkurseröffnung am 27. Mai 2008 und auch einen Ausdruck der Lieferantenkonten, denen Zahlungen an Kreditoren im Zeitraum Juni 2007 bis 27. Mai 2008 zu entnehmen seien.

Die am Steuerkonto und Lieferantenkonto gelb angestrichenen Zahlungen beträfen die im prüfungsgegenständlichen Zeitraum durchgeföhrten Zahlungen. Die gelb angestrichenen Zahlungen seien grundsätzlich innerhalb des Prüfungszeitraums erfolgt. Die durchgestrichenen Beträge beträfen entweder Stornoegenbuchungen oder den Umstand, dass Zahlungen irrtümlich angestrichen worden seien, bei denen sich jedoch bei genauer Betrachtung herausstellt habe, dass diese außerhalb des Prüfungszeitraums lägen. Zur Erläuterung der darin ersichtlichen Zahlungen werde ausgeführt, dass die meisten Lieferanten auf Barzahlungen Zug um Zug bestanden hätten. Der Bw habe diese Lieferbedingungen akzeptieren müssen, um den Weiterbetrieb des gesellschaftlichen Unternehmens zu ermöglichen. Zahlungen an die V seien ebenfalls zur Aufrechterhaltung des Geschäftsbetriebes dringend erforderlich gewesen, da diese andernfalls mit der unverzüglichen Einstellung der Energieversorgung gedroht hätte. Auch die Zahlungen an den Steuerberater hätten Zug um Zug erfolgen müssen, da andernfalls keine weiteren Leistungen hinsichtlich der dringend notwendigen steuerlichen Vertretung erbracht worden wären. Weitere Zahlungen seien lediglich noch an die andrängende G sowie auf Exekutionen andrängender Gläubiger für ältere Forderungen geleistet worden.

Hinsichtlich des Rückstandsausweises werde darauf hingewiesen, dass der Rückstandsausweis auch Steuerforderungen beinhalte, welche bereits im Rahmen eines Erkenntnisses vom 16. Juni 2009 Gegenstand eines Finanzstrafverfahrens gewesen seien. Insbesondere seien hier die Kapitalertragsteuer 1-12/2004 in Höhe von € 13.646,31, die Kapitalertragsteuer 1-12/2005 in Höhe von € 6.100,00 sowie die Umsatzsteuer 6-7/2007 in Höhe von € 9.000,00 (derzeit im Rückstandsausweis mit € 2.048,87 berücksichtigt) berücksichtigt worden. Zur Vermeidung

einer Doppelbestrafung ersuche der Bw daher die bereits im Finanzstraferkenntnis abgeurteilten Abgabenzurückstände aus dem nunmehrigen Haftungsprüfungsverfahren auszuscheiden und somit den Gesamtbetrag entsprechend zu berichtigen.

Mit Vorhalt vom 20. Mai 2010 ersuchte das Finanzamt den Bw um Übermittlung einer Aufstellung der Höhe der tatsächlich ausbezahlten Löhne und Gehälter sowie der Lohnkonten für die Zeit vom 7/2007 bis 3/2008 und eine Aufgliederung der sich aus den Veranlagungen der Umsatz- und Körperschaftsteuer 2008 ergebenden Gutschriften für die Zeit vor der Konkursöffnung (1. Jänner 2008 - 27. Mai 2008) und nach Konkursöffnung (28. Mai 2008 - 31. Dezember 2008).

Mit Eingabe vom 15. Juni 2010 übermittelte der Bw eine Aufstellung der tatsächlich bezahlten Löhne, die Lohnkonten für den Zeitraum 7/2007 bis 3/2008 sowie die Umsatz- und Körperschaftsteueraufstellungen 2008 für die Zeit vor und nach Konkurs und für das gesamte Jahr. Die bezahlte Kapitalertragsteuer in Höhe von € 175,21 stamme aus dem Zeitraum nach Konkursöffnung.

Mit Haftungsbescheid vom 6. August 2010 nahm das Finanzamt den Bw als Haftungspflichtigen gemäß § 9 Abs. 1 BAO für aushaftende Abgabenschuldigkeiten der R-GmbH im Ausmaß von € 39.062,96 in Anspruch.

In der dagegen eingebrochenen Berufung führte der Bw aus, dass mit Beschluss des Gs vom 2/8 der Konkurs über das Vermögen der R-GmbH eröffnet worden sei. Der in der Folge bestätigte Zwangsausgleich habe den Gläubigern eine Quote von 25% gesichert. Damit seien auch sämtliche angemeldeten Forderungen des Finanzamtes quotenmäßig befriedigt worden.

Voraussetzung für die Haftung eines Geschäftsführers für Abgabenschuldigkeiten der Gesellschaft bilde eine entsprechende Pflichtverletzung, das Vorliegen eines Verschuldens und der Kausalität einer Pflichtverletzung für den Schaden, der dadurch der Finanzbehörde entstanden sei. Hierzu sei auszuführen, dass ein Geschäftsführer insbesondere dann nicht für Abgabenschuldigkeiten der Gesellschaft hafte, wenn wegen mangelnder Liquidität des Unternehmens eine Zahlung nicht möglich gewesen sei, sofern er nicht nur die Finanzbehörde benachteiligt habe, sondern alle Gläubiger im gleichen Ausmaß anteilig verkürzt habe. Einerseits liege kein Verschulden des Bw vor und andererseits fehle es im vorliegenden Fall an der erforderlichen Kausalität.

Während der im Rahmen des Haftungsbescheides geltend gemachten Zeiträume seien bei der R-GmbH massive Zahlungsstockungen aufgetreten und sei daher die R-GmbH nicht mehr in der Lage gewesen, sämtliche Verbindlichkeiten zu befriedigen. Ab Auftreten der Zahlungsstockungen sei der Bw von einer bloß vorübergehenden Zahlungsstockung

ausgegangen, weshalb er lediglich die für den Geschäftsbetrieb dringend notwendigen Gläubiger befriedigt habe, um den weiteren Geschäftsbetrieb - aus dem auch neue Steuerforderungen erst entstanden seien - aufrecht zu erhalten, um bei dem erwarteten positiven weiteren Geschäftsbetrieb sämtliche offene Verbindlichkeiten zu befriedigen.

Der Bw sei von der möglichen Sanierung des Unternehmens und Befriedigung sämtlicher Verbindlichkeiten ausgegangen. Schon allein daraus könne das mangelnde Verschulden des Bw an der Nichtbezahlung der Abgabenschuldigkeit abgeleitet werden.

Es fehle weiters an der Kausalität hinsichtlich der dem Bw vorgeworfenen Pflichtverletzung für die Schädigung der Finanzbehörde, da er nach ständiger Rechtsprechung nur für die Differenz zwischen dem Betrag, den der Fiskus erhalten hätte und jenem Betrag, den dieser bei Gleichbehandlung sämtlicher Gläubiger erhalten hätte, haftet. Dieser Betrag wäre im Rahmen des Ermittlungsverfahrens seitens der Finanzbehörde unter Hinzuziehung des Bw zu ermitteln gewesen. Der Bw habe in seiner Stellungnahme vom 30. September 2009 der Finanzbehörde sämtliche zur Aufklärung des steuerrechtlichen Sachverhaltes erforderlichen und ihm zu Verfügung stehenden Unterlagen übermittelt. Weiters habe der Bw angeboten, für allfällige weitere Fragen im Zusammenhang mit der Haftungsprüfung zur Verfügung zu stehen. In diesem Zusammenhang werde die Verletzung des Parteiengehörs eingewendet, da die Behörde dem Bw damit keine Möglichkeit eingeräumt habe, allenfalls eine Berechnung vorzulegen, wie hoch die Zahlungen an das Finanzamt bei anteiliger Befriedigung sämtlicher Gläubiger gewesen wären.

Der bekämpfte Haftungsbescheid weiche zum Teil erheblich vom Rückstandsausweis, der dem Bw im Rahmen der Haftungsprüfung übermittelt worden sei, ab. Ungeachtet dessen beinhaltet der Haftungsbescheid die Kapitalertragsteuer 1-12/04 sowie 1-12/05 im Gesamtausmaß von € 19.746,13. Die Bezahlung der Kapitalertragsteuer 1-12/04 sowie 1-12/05 zu einem Zeitpunkt, als bereits Zahlungsstockungen vorgelegen seien, hätte eine Begünstigung eines Gläubigers, nämlich der Finanzbehörde bedeutet, wodurch allenfalls dem Bw sogar strafrechtlich relevante Handlungen hätten vorgeworfen werden können.

Bei der Haftung gemäß § 9 Abs. 1 BAO handle es sich um eine Ausfallhaftung. Im gegenständlichen Fall liege eine Uneinbringlichkeit gegenüber der R-GmbH in Höhe von 75% vor. Der Konkurs sei mittlerweile aufgehoben und sämtliche Gläubiger mit einer Gesamtquote von 25% befriedigt worden. In diesem Zusammenhang sei auszuführen, dass der Haftungspflichtige dann, wenn er nachweise, welcher Betrag bei anteilmäßiger Befriedigung der Forderungen an die Abgabenbehörde abzuführen gewesen wäre, nur für die Differenz zwischen diesem und dem tatsächlich bezahlten Betrag haftet. Die belangte Behörde habe es jedoch unterlassen, den Bw auf diese Möglichkeit hinzuweisen, weshalb der Bw eine derartige

Berechnung nicht habe anstellen können. Es kommt nämlich im gegenständlichen Fall bei nicht ausreichenden Mitteln, mit denen eine vollständige Entrichtung der Abgaben nicht möglich sei, lediglich auf die Gleichbehandlung der Gläubiger an.

Der bekämpfte Haftungsbescheid sei auch in keiner Weise rechnerisch nachvollziehbar, da die Umsatzsteuer 9-10/2007 sowie für die Monate 1-3/2008 abzüglich der 25%-igen Zwangsausgleichsquote eine Restforderung von € 7.708,99 ergäben. Wie die Behörde zu den festgesetzten € 8.449,19 gelange, sei dem Haftungsbescheid nicht zu entnehmen. Genauso verhalte es sich mit der Lohnsteuer, den Dienstgeberbeiträgen sowie den Zuschlägen zum Dienstgeberbeitrag und den Verspätungszuschlägen. Die Errechnung der Säumniszuschläge 2005, 2007 wie auch die enthaltene Kapitalertragsteuer von € 19.746,13 sei zwar anhand des Rückstandsausweises vom 26. August .2009 rechnerisch nachvollziehbar, doch sei all diesen Beträgen entgegenzuhalten, dass hier ganz offensichtlich die bereits bezahlte 25%-ige Zwangsausgleichsquote der R-GmbH keine Berücksichtigung gefunden habe, und daher im Rahmen des Haftungsbescheides dieser bereits bezahlte Quotenanteil vom Bw nunmehr nochmals verlangt werde.

Hinsichtlich der Kapitalertragsteuer wende der Bw die Verjährung gemäß § 238 BAO ein.

Das Finanzamt schränkte die Haftung mit Berufungsvorentscheidung vom 18. Oktober 2010 auf € 32.420,75 ein.

In dem dagegen eingebrochenen Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz brachte der Bw vor, dass das Finanzamt ihr Festhalten im modifizierten Umfang am Haftungsbescheid gegen den Bw damit begründe, dass Forderungen in Höhe von insgesamt € 80.684,08 im Konkurs der R-GmbH nach Einschränkung und Nachmeldung angemeldet worden seien. Wie die Behörde zum Rückstandsausweis vom 26. August 2009 gegenüber dem Bw über € 41.795,37 gelangt sei, könne insofern nicht nachvollzogen werden, da von den Rückständen laut Rückstandsausweis vom 26. August 2009 die mittlerweile durch die gemeinschuldnerische Gesellschaft bezahlte 25% Zwangsausgleichsquote nicht in Abzug gebracht worden sei. Die KeSt 2004 sowie 2005 sei mit insgesamt € 19.746,13 festgesetzt worden und wäre nicht nur von dieser, sondern auch von der Umsatzsteuer sowie der Lohnsteuer, dem Dienstgeberbeitrag, sowie dem Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag in Abzug zu bringen gewesen. Die bezahlte Quote könne nicht auf Beträge angerechnet werden, die ohnehin nicht der Geschäftsführerhaftung zugänglich seien.

Die Berufungsvorentscheidung gehe weiters davon aus, dass im gegenständlichen Abgabenfälligkeitzeitraum keine vorübergehenden Zahlungsstockungen vorgelegen seien, da der Geschäftsführer hier zumindest fahrlässig gehandelt habe, auch wenn er auf eine

mögliche Sanierung bzw. Liquiditätsbesserung gehofft habe. Weiters werde ausgeführt, dass eine Darlegung der Gründe, woraus der Geschäftsführer nachvollziehbar von einer Sanierung des Unternehmens habe ausgehen können, nicht vorliegen solle, weshalb die Abgabenbehörde von einer schuldhaften Pflichtverletzung und Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständliche Abgaben habe ausgehen können.

Hier werde in der Berufungsvorentscheidung jedoch die Stellungnahme des Bw zur Haftungsprüfung vom 30. September 2009 übersehen, in der ausdrücklich auf Seite 1 ausgeführt worden sei, dass der Masseverwalter bereits feststellt habe, dass die wirtschaftlichen Schwierigkeiten der R-GmbH durch massive Diebstähle bzw. Unterschlagungen von ehemaligen Dienstnehmern, welche nicht sofort bemerkt worden seien, entstanden seien. Darüber hinaus sei eine durch das Land Niederösterreich in Aussicht gestellte Forderung letztlich nicht gewährt worden, sodass der Bw als Geschäftsführer der R-GmbH aufgrund erheblicher unkalkulierbarer Ausfälle nicht alle in der Zwischenzeit aufgelaufenen offenen Forderungen habe befriedigen können. Ungeachtet dessen sei die in der Berufungsvorentscheidung behauptete Verletzung des Gleichheitsgrundsatzes hinsichtlich der Befriedung offener Forderungen nicht gegeben, da der Bw im aufgezeigten Sinne nicht mit einer Verkürzung oder Benachteiligung der Forderungen der Finanzbehörden habe rechnen können.

Zur KeSt 2004-2005 führe die Berufungsvorentscheidung auf Seite 4 unten aus, dass diese aus der Feststellung verdeckter Gewinnausschüttungen im Zuge einer Betriebsprüfung entstanden und am 18. Oktober 2007 festgesetzt worden sei. Dies entspreche dem Zufluss- und somit Fälligkeitsdatum. Zu diesem Zeitpunkt habe noch nicht von einem Liquiditätsengpass mit einhergehender Gläubigerbevorzugung ausgegangen werden können. Diese Argumentation stehe im groben Widerspruch zum Haftungsbescheid betreffend Umsatzsteuer für den Zeitraum 9/2007-2/2008 und hinsichtlich der Lohnsteuer, den Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum 7/2007-3/2008. Wenn zum Zeitpunkt 18. Oktober 2007 noch nicht von einem Liquiditätsengpass mit einhergehender Gläubigerbevorzugung habe ausgegangen werden können, sei damit dem Bw die Nichtentrichtung der KeSt 2004 und 2005 in diesem Zeitpunkt auch nicht vorwerfbar und daher jedenfalls zu Unrecht im Haftungsbescheid enthalten.

Der Bw beantrage, seine Berufungsausführungen sowie die ergänzenden Ausführungen zur Berufungsvorentscheidung entsprechend zu berücksichtigen und den Haftungsbescheid ersatzlos aufzuheben; in eventu den Haftungsbescheid im aufgezeigten Sinne entsprechend abzuändern und herabzusetzen.

Weiters werde gemäß § 282 BAO beantragt, dass über die Berufung der gesamte Berufungssenat entscheide und eine mündliche Verhandlung anberaumt werde.

In der am 26. Jänner 2012 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde ergänzend ausgeführt, dass im Haftungsbescheid bzw. in der Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes eine Quote von 12% berücksichtigt worden sei und nicht die richtige Zwangsausgleichsquote in Höhe von 25%.

Betreffend die Umsatzsteuer und Lohnabgaben 7-12/2007 und 1-3/2008 sei eine Gläubigerbenachteiligung der Abgabenbehörde nicht eingetreten. Der Bw habe versucht, die GmbH vor der Insolvenz zu retten und habe eingestandener Weise für die Aufrechterhaltung des Geschäftsbetriebes erforderliche Barzahlungen an Lieferanten geleistet. Daneben habe er aber auch Zahlungen an die Abgabenbehörde getätigt, die zur Abdeckung der ältesten aushaftenden Abgabenschuldigkeiten geführt hätten. Die Bezahlung der laufend fällig werdenden Selbstbemessungsabgaben habe der Bw auf Grund von Liquiditätsengpässen nicht mehr geschafft. Er habe in der Folge alles versucht, um die GmbH zu retten und habe auch einen außergerichtlichen Ausgleich vorgeschlagen, welcher an der Zustimmung des Finanzamtes letztlich gescheitert sei, weswegen in der Folge das Konkursverfahren habe eröffnet werden müssen.

Eine vorsätzliche Nichtentrichtung der verfahrensgegenständlichen Selbstbemessungsabgaben liege hier nicht vor. Es habe immer das redliche Bemühen des Bw bestanden, die Abgabenschuldigkeiten gleichmäßig zu befriedigen. Durch die Bezahlung der 25% Zwangsausgleichsquote sei die Finanzbehörde letztendlich sogar besser gestellt worden, da die Umsatzsteuer und Lohnabgaben für den Zeitraum 7-12/2007 und 1-3/2008 anders ja gar nicht entstanden wären.

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.

Unbestritten ist, dass dem Bw als selbstständig vertretungsbefugtem Geschäftsführer der Abgabepflichtigen laut Eintragung im Firmenbuch von 1. Juli 1994 bis 18. November 1994 neben einem weiteren Geschäftsführer und von 19. November 1994 bis zur Eröffnung des Konkursverfahrens über deren Vermögen mit Beschluss des Gs vom 2/8 als alleinigem selbstständig vertretungsbefugten Geschäftsführer die Erfüllung der abgabenrechtlichen Pflichten der Gesellschaft oblag.

Die Uneinbringlichkeit von Abgaben liegt vor, wenn Vollstreckungsmaßnahmen erfolglos waren oder voraussichtlich erfolglos wären (vgl. VwGH 22.9.1999, 96/15/0049). Aus der Konkurseröffnung allein ergibt sich demnach zwar noch nicht zwingend die Uneinbringlichkeit, diese ist aber nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 29.5.2001, 99/14/0277) jedenfalls dann anzunehmen, wenn im Lauf des Insolvenzverfahrens feststeht, dass die Abgabenforderung im Konkurs mangels ausreichenden Vermögens nicht befriedigt werden kann; diesfalls ist ein Abwarten der vollständigen Abwicklung des Konkurses nicht erforderlich.

Die ebenfalls nicht bestrittene Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben bei der Primärschuldnerin steht somit auf Grund der Aufhebung des Konkurses nach rechtskräftiger Bestätigung des Zwangsausgleiches mit Beschluss des Gs vom 9/8 fest, zumal nach Abschluss eines (Zwang-)Ausgleichs - mangels gegenteiliger Anhaltspunkte - anzunehmen ist, dass der in der Ausgleichsquote nicht mehr Deckung findende Teil der Abgabenforderung uneinbringlich sein wird (VwGH 22.9.1999, 96/15/0049).

Entsprechend der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (Erkenntnis vom 19. November 1998, 97/15/0115) ist es im Falle der Uneinbringlichkeit der Abgaben bei der Gesellschaft Sache des Geschäftsführers darzutun, weshalb er nicht Sorge getragen hat, dass die Gesellschaft die anfallenden Abgaben rechtzeitig entrichtet hat, widrigenfalls die Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung annehmen darf. In der Regel wird nämlich nur der Geschäftsführer jenen ausreichenden Einblick in die Gebarung der GmbH haben, der ihm entsprechende Behauptungen und Nachweise ermöglicht.

Hatte der Geschäftsführer Gesellschaftsmittel zur Verfügung, die zur Befriedigung sämtlicher Schulden der Gesellschaft nicht ausreichten, so ist er nur dann haftungsfrei, wenn er im Verwaltungsverfahren nachweist, dass er die vorhandenen Mittel zur anteiligen Befriedigung aller Verbindlichkeiten verwendet und somit die Abgabenschulden nicht schlechter behandelt hat. Wenn die Behauptung und Nachweisung des Ausmaßes der quantitativen Unzulänglichkeit der in den Fälligkeitszeitpunkten der Abgaben zur Verfügung stehenden Mittel im Verwaltungsverfahren unterlassen wird, kommt eine Beschränkung der Haftung bloß auf einen Teil der uneinbringlichen Abgabenschulden nicht in Betracht.

Der Einwand des Bw, dass der bekämpfte Haftungsbescheid zum Teil erheblich vom Rückstandsausweis, der dem Bw im Rahmen der Haftungsprüfung übermittelt worden sei, abweiche, ist zwar insofern zutreffend, als etwa die haftungsgegenständliche Umsatzsteuer für 9-10/2007 und 1-3/2008 laut Rückstandsausweis vom 26. August 2008 den Betrag von € 10.278,66 ergibt, sodass die Verminderung dieses Betrages um die (im Rückstandsausweis infolge späterer Festsetzung nicht enthaltene) Gutschrift an Umsatzsteuer 2008 in Höhe von € 783,97 einen Betrag von € 9.494,69 und nicht € 8.449,19 ergibt, doch wurde dem Bw bereits in der Begründung der Berufungsvorentscheidung, auf deren Ausführungen verwiesen wird, vorgehalten, dass die Höhe der Haftung sich aus den Abgabenbeträgen laut Rückstandsausweis vom 6. August 2010 ergeben habe.

Bezüglich dieses Einwandes ist zudem darauf hinzuweisen, dass nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 28.5.1993,93/170049) die im vollen Prüfungsumfang an die Stelle der erstinstanzlichen Abgabenbehörde tretende Behörde zweiter Instanz auch Veränderungen des Sachverhaltes, welche erst nach Erlassung des erstinstanzlichen Bescheides eingetreten oder hervorgekommen sind - Identität des Verfahrensgegenstandes vorausgesetzt -, zu berücksichtigen hat. Die Aufrechterhaltung eines Haftungsbescheides durch die Berufungsbehörde erweist sich nach dem Grundsatz der Akzessorietät der Haftung etwa dann als rechtswidrig, wenn die Forderung, für die gehaftet werden soll, aus einem bestimmten Grund nicht mehr dem Rechtsbestand angehört; weiters ist im Haftungsbescheid inhaltlich auch die Feststellung enthalten, dass die Abgabenschuld jedenfalls mit dem Betrag, hinsichtlich dessen die Haftungsinanspruchnahme erfolgte, unberichtigt aushaftet. Die Abgabenbehörde zweiter Instanz hat zufolge § 289 Abs. 2 BAO in der Sache selbst zu entscheiden und von sich aus jenen Ausfall an Abgaben festzustellen, für den der Haftungspflichtige letztlich einzustehen hat, daher rechtfertigt eine unrichtige Betragsangabe des erstinstanzlichen Haftungsbescheides ohnehin nicht dessen Aufhebung.

Bezüglich der mit Haftungsbescheid geltend gemachten Lohnsteuer ergibt sich die schuldhafte Verletzung der Vertreterpflichten durch deren Nichtabfuhr durch den Bw nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (Erkenntnis vom 13. März 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.

Nach den Feststellungen der Betriebsprüfung laut Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung bei der R-GmbH vom 17. Oktober 2007, auf dessen Ausführungen verwiesen wird, stellt die Berichtigung der Rohaufschläge der Kapitalertragsteuer unterliegende

verdeckte Gewinnausschüttungen dar, welche mit Bescheiden vom 18. Oktober 2007 für 2004 mit € 13.646,13 und für 2005 mit € 6.100,00 festgesetzt wurde. Auf die Fälligstellung der Kapitalertragsteuer durch diese Bescheide (laut Kontoabfrage) mit 18. Oktober 2007 kommt es nicht an, weil die in Rede stehende Kapitalertragsteuer für 2004 und 2005 als Selbstbemessungsabgabe von der R-GmbH gemäß § 96 EStG 1988 nicht erst im Jahr 2007 einzubehalten und abzuführen gewesen wäre (vgl. VwGH 27.2.2008, 2005/13/0074).

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 10.11.1993, 91/13/0181) muss für das Haftungsverfahren von der Rechtsrichtigkeit der Vorschreibung der haftungsgegenständlichen Kapitalertragsteuer ebenso prüfungslos ausgegangen werden, wie von der Rechtsrichtigkeit der ihrem Entstehen zugrunde gelegten verdeckten Gewinnausschüttung.

Hinsichtlich der dadurch wirkten Kapitalertragsteuer kann deren Nichtabführung grundsätzlich nicht damit entschuldigt werden, dass die Geldmittel zu deren Entrichtung nicht ausgereicht hätten, da bei der Kapitalertragsteuer der Schuldner der kapitalertragsteuerpflichtigen Kapitalerträge nur eine vom Empfänger der Kapitalerträge geschuldete Steuer gemäß § 95 Abs. 2 EStG einzubehalten und gemäß § 96 Abs. 1 EStG – binnen einer Woche nach dem Zufließen der Kapitalerträge (Fälligkeit) - dem Betriebsfinanzamt abzuführen hat, sodass bei der Kapitalertragsteuer genauso wie auch bei der Lohnsteuer der Gleichbehandlungsgrundsatz nicht zum Tragen kommt. Wenn daher der Geschäftsführer die Kapitalertragsteuer trotz Ausschüttung von Gewinnanteilen nicht an das Betriebsfinanzamt entrichtet, liegt nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 24.9.1954, 1254/52; 18.10.1995, 91/13/0037, 0038) eine schuldhafte Pflichtverletzung des Geschäftsführers im Sinne des § 9 Abs. 1 BAO vor.

Dass für die Entrichtung der übrigen haftungsgegenständlichen Abgaben keine Mittel zur Verfügung gestanden wären, wurde vom Bw mit dem Hinweis auf das Auftreten massiver Zahlungsstockungen bei der R-GmbH, wodurch die Gesellschaft nicht mehr in der Lage gewesen, sämtliche Verbindlichkeiten zu befriedigen, behauptet. Ab Auftreten der Zahlungsstockungen sei der Bw von einer bloß vorübergehenden Zahlungsstockung ausgegangen, weshalb er lediglich die für den Geschäftsbetrieb dringend notwendigen Gläubiger befriedigt habe, um den weiteren Geschäftsbetrieb aufrecht zu erhalten und bei dem erwarteten positiven weiteren Geschäftsbetrieb sämtliche offene Verbindlichkeiten zu befriedigen.

Diesem Vorbringen ist die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 26.1.2011, 2007/13/0063) entgegenzuhalten, wonach sich der Grundsatz der Gläubigergleichbehandlung auch auf Zahlungen bezieht, die zur Aufrechterhaltung des

Geschäftsbetriebes erforderlich sind, und eine Bevorzugung von Gläubigern daher auch in der Barzahlung von Wirtschaftsgütern in Form von Zug-um-Zug-Geschäften bestehen kann. Der vom Vertreter zu erbringende Nachweis der Gleichbehandlung aller Gläubiger hat somit auch die von der Gesellschaft getätigten Zug-um-Zug-Geschäfte zu erfassen.

Aufgrund der vom Bw vorgebrachten Bevorzugung von Gläubigern zur Aufrechterhaltung des Geschäftsbetriebes ist somit von einer schuldhaften Pflichtverletzung des Bw auszugehen.

Entgegen der vom Bw vertretenen Meinung, wonach der Betrag, für den er nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes infolge Kausalität der Pflichtverletzung hafte, nämlich die Differenz zwischen dem Betrag, den der Fiskus erhalten hat und jenem Betrag, den dieser bei Gleichbehandlung sämtlicher Gläubiger erhalten hätte, im Rahmen des Ermittlungsverfahrens seitens der Finanzbehörde unter Hinzuziehung des Bw zu ermitteln gewesen wäre, obliegt 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, allerdings dem Vertreter. 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 (VwGH 27.8.2008, 2006/15/0010).

Allerdings übermittelte der Bw mit Eingabe vom 29. Dezember 2009 – wie auch der Berufungswerber in dem dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 27. August 2008, 2006/15/0010, zugrunde liegenden Verwaltungsverfahren – Aufstellungen über die zur Zahlung an die Gläubiger verwendeten Mittel. Der Nachweis, welcher Betrag bei Gleichbehandlung sämtlicher Gläubiger an die Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre, wurde mit den vom Bw vorgelegten Aufstellungen zwar noch nicht erbracht, doch bedeutet die qualifizierte Mitwirkungspflicht des Geschäftsführers nicht, dass die Behörde von jeder Ermittlungspflicht entbunden wäre; entspricht der Vertreter der Gesellschaft nämlich seiner Obliegenheit, das Nötige an Behauptung und Beweisanbot zu seiner Entlastung darzutun, dann liegt es an der Behörde, erforderlichenfalls Präzisierungen und Beweise vom Geschäftsführer abzufordern.

Ausgehend von der Auffassung, dass die vorgelegten Aufstellungen keine detaillierte Berechnung enthalten, wäre es nach dem zuvor zitierten Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes Aufgabe der Behörde gewesen, den Bw zur erforderlichen Präzisierung seines Vorbringens durch rechnerische Darlegung jener Beträge aufzufordern, deren Entrichtung zu den jeweiligen Abgabenfälligkeiten in Gegenüberstellung mit den

sonstigen Verbindlichkeiten und unter Berücksichtigung der Zug-um-Zug-Geschäfte der Gesellschaft sowie der Zahlungen im Exekutionswege dem Gebot der Gleichbehandlung aller Forderungen jeweils entsprochen hätte.

Laut Kontoabfrage vom 10. Jänner 2012 haften von den Abgaben, für welche der Bw mit Haftungsbescheid vom 6. August 2010 in Anspruch genommen wurde, die Umsatzsteuer für September und Oktober 2007 nicht mehr, die Umsatzsteuer für Jänner 2008 mit € 677,79 und die Umsatzsteuer für Februar 2008 mit € 1.665,38 unberichtigt aus. Die Umsatzsteuer für März 2008 in Höhe von € 1.603,92 wurde bereits mit Berufungsvorentscheidung vom 18. Oktober 2010 ebenso wie die Lohnsteuer (€ 317,18), der Dienstgeberbeitrag (€ 442) samt Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (€ 41,34) für April 2008, die Säumniszuschläge in Höhe von € 1.567,12 und die Verspätungszuschläge in Höhe von € 1.208,37 aus der Haftung ausgeschieden.

Von den unter den Gleichbehandlungsgrundsatz fallenden haftungsgegenständlichen Abgaben verbleiben somit die Umsatzsteuer für Jänner und Februar 2008 sowie der Dienstgeberbeitrag samt Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für die Monate Juli und August 2007 und Oktober 2007 bis März 2008 im Gesamtbetrag von € 7.050,71 (ohne Abzug einer Zwangsausgleichsquote von 25%).

Schon die vom Finanzamt laut Berufungsvorentscheidung festgestellten Zahlungen an das Finanzamt von 12% und die in der Berufung behauptete Befriedigung lediglich der für die Aufrechterhaltung des weiteren Geschäftsbetriebes dringend notwendigen Gläubiger ab Auftreten der Zahlungsstockungen lassen erkennen, dass bei Gelingen des rechnerischen Darlegung jener Beträge, deren Entrichtung zu den jeweiligen Abgabenfälligkeiten in Gegenüberstellung mit den sonstigen Verbindlichkeiten dem Gebot der Gleichbehandlung aller Forderungen jeweils entsprochen hätte, – wenn überhaupt – nur ein geringer Teil der unter den Gleichbehandlungsgrundsatz fallenden Abgaben verbleiben werden.

Die Heranziehung zur Haftung ist 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. Dieses Ermessen umfasst auch das Ausmaß der Heranziehung zur Haftung innerhalb des vom Gesetz vorgegebenen Rahmens (vgl. VwGH 25.3.2010, 2009/16/0104). Im Rechtsmittelverfahren hat die Rechtsmittelbehörde die Ermessensentscheidung im eigenen Namen und unter eigener Verantwortung zu treffen, von sich aus inhaltlich zu gestalten und zu vertreten (vgl. Stoll, BAO, 213).

Neben der Nachrangigkeit sind bei der Ermessenübung beispielsweise die Geringfügigkeit des haftungsgegenständlichen Betrages sowie die Uneinbringlichkeit beim Haftungspflichtigen selbst zu berücksichtigen (vgl. Ritz, BAO⁴ § 7 Tz 7). Bei der Ermessensübung ist auch das Gebot der Sparsamkeit, Wirtschaftlichkeit und Zweckmäßigkeit der Vollziehung (Verwaltungsökonomie) zu beachten (vgl. Ritz, BAO⁴ § 20 Tz 9). Weiters kann die Unterscheidung nach Vorsatz und (grober oder leichter) Fahrlässigkeit bei Ausübung des Ermessens zu berücksichtigen sein(vgl. VwGH 15.9.1995, 93/17/0404).

Aufgrund des beachtenden Gebotes der Verwaltungsökonomie wird somit unter Berücksichtigung der Geringfügigkeit der voraussichtlich verbleibenden Beträge, des Nichtvorliegens eines groben Verschuldens an der Nichtentrichtung der Abgaben laut Begründung der Berufungsvorentscheidung und des Umstandes, dass die Einbringlichkeit der gesamten Haftungsschuld zufolge pfandrechtlich besicherter Schulden in Höhe von € 803.105,74 laut Vermögensverzeichnis nach § 31a AbgEO vom 28. September 2009 zumindest zweifelhaft erscheint, von der Abforderung der laut Verwaltungsgerichtshof erforderlichen – und infolge der Komplexität des Sachverhaltes schwierigen - Präzisierungen und Beweise vom Bw Abstand genommen und die Haftung um die unter den Gleichheitsgrundsatz fallenden Abgaben eingeschränkt.

Die Verpflichtung eines Vertreters nach § 80 BAO hinsichtlich der Lohnsteuer und der Kapitalertragsteuer geht über das Gebot der gleichmäßigen Behandlung aller Schulden (aller Gläubiger) hinaus. Aus den Bestimmungen des § 78 Abs. 3 EStG 1988 und § 95 Abs. 3 EStG 1988 ergibt sich vielmehr die Verpflichtung, dass die jeweilige (Abzugs-)Steuer zur Gänze zu entrichten ist (vgl. VwGH 27.8.2008, 2006/15/0010).

Entgegen der Begründung in der Berufungsvorentscheidung hinsichtlich des Eintrittes der Einhebungsverjährung betreffend die Kapitalertragsteuer 2004 und 2005 trat die Fälligkeit gemäß § 96 Abs. 1 EStG binnen einer Woche nach dem Zufließen der Kapitalerträge in den Jahren 2004 und 2005 ein, sodass die Einhebungsverjährungsfrist mit Ablauf dieser Jahre zu laufen begann und gemäß § 9 Abs. 1 der im gegenständlichen Fall noch maßgeblichen Konkursordnung durch die Anmeldung im Konkurs am 20. August 2008 unterbrochen wurde (vgl. VwGH 29.9.2011, 2011/16/0072). Mit Rechtskraft des Beschlusses des Gs über die Aufhebung des Konkurses über das Vermögen der R-GmbH im Jahr 2008 begann die Verjährungsfrist (neuerlich) zu laufe, daher wurde der Haftungsbescheid des Finanzamtes vom 6. August 2008 noch innerhalb der Verjährungsfrist erlassen.

Die haftungsgegenständliche Lohnsteuer für die Monate Juli und August 2007 sowie Oktober bis März 2008 wurden laut Kontoabfrage vom 10. Jänner 2012 aufgrund der Voranmeldungen der Gesellschaft 1. August 2007, 5. September 2007, 6. November 2007, 30. November 2007,

14. Jänner 2008, 13. Februar 2008, 4. März 2008 und 31. März 2008 mit den Beträgen von € 517,36, € 429,06, € 429,06, € 365,30, € 592,47, € 254,52, € 254,52 und € 259,00 verbucht. Die haftungsgegenständliche Kapitalertragsteuer 1-12/2004 und 1-12/2005 wurde mit Bescheiden vom 18. Oktober 2007 mit den Beträgen von € 13.646,13 und € 6.100,00 festgesetzt.

Aus dem Vergleich der ursprünglich vorangemeldeten und verbuchten bzw. festgesetzten Beträgen und den haftungsgegenständlichen Beträgen laut Haftungsbescheid bzw. Berufungsvorentscheidung ergibt sich somit, dass die bezahlte Zwangsausgleichsquote von 25% von den einzelnen haftungsgegenständlichen Abgaben noch nicht in Abzug gebracht wurde.

Von der verbleibenden Lohnsteuer für die Monate Juli und August 2007 sowie Oktober bis März 2008 im Gesamtbetrag von € 3.101,29 und der verbleibenden Kapitalertragsteuer 1-12/2004 in Höhe von € 13.646,13 und Kapitalertragsteuer 1-12/2005 in Höhe von € 6.100,00 ist somit noch die Zwangsausgleichsquote von 25% in Abzug zu bringen, sodass sich insgesamt ein Haftungsbetrag von € 17.135,57 (Lohnsteuer für die Monate Juli und August 2007 sowie Oktober bis März 2008 in Höhe von € 388,02, € 321,79, € 321,79, € 273,98, € 444,35, € 190,89, € 190,89 und € 194,25, Kapitalertragsteuer 1-12/2004 in Höhe von € 10.234,60 und Kapitalertragsteuer 1-12/2005 in Höhe von € 4.575,00 ergibt.

Hinsichtlich des Ersuchens um Ausscheidung der bereits im Finanzstraferkenntnis abgeurteilten Abgabenzustände aus der Haftung zwecks Vermeidung einer Doppelbestrafung ist lediglich darauf hinzuweisen, dass die Geltendmachung der Haftung ihrem Wesen nach eine schadenersatzähnliche Verschuldenshaftung (vgl. Stoll, BAO, 126) und keine Strafe darstellt.

Infolge der schuldhafte Pflichtverletzung durch den Bw konnte die Abgabenbehörde nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 30.5.1989, 89/14/0044) auch davon ausgehen, dass die Pflichtverletzung Ursache für die Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben war.

Auf Grund des Vorliegens der Voraussetzungen des § 9 Abs. 1 BAO erfolgte somit die Inanspruchnahme des Bw für die laut Kontoabfrage vom 10. Jänner 2012 nach wie vor unberichtet aushaftenden Abgabenschuldigkeiten der R-GmbH im Ausmaß von € 17.135,57 zu Recht.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 26. Jänner 2012