



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des A.B., P., vertreten durch Dr. Josef Holzmüller, Rechtsanwalt, 2700 Wiener Neustadt, Bahngasse 8, vom 24. April 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Baden Mödling vom 25. März 2008 über die Haftung gemäß § 9 iVm § 80 BAO entschieden:

I. Der Berufung wird teilweise stattgegeben und die im angefochtenen Haftungsbescheid dargestellten Abgabenschuldigkeiten um folgende Beträge im Gesamtbetrag von € 9.591,92 (inklusive Konkursquote) vermindert:

Umsatzsteuer 2005 in Höhe von € 6,68,
Umsatzsteuer 06/2006 in Höhe von € 346,78,
Umsatzsteuer 07/2006 in Höhe von € 34,35,
Umsatzsteuer 10/2006 in Höhe von € 32,28,
Umsatzsteuer 11/2006 in Höhe von € 438,13,
Umsatzsteuer 12/2006 in Höhe von € 12,21,
Lohnsteuer 06/2006 in Höhe von € 92,13,
Lohnsteuer 07/2006 in Höhe von € 243,50,
Lohnsteuer 08/2006 in Höhe von € 111,55,
Lohnsteuer 9/2006 in Höhe von € 83,41,
Lohnsteuer 11/2006 in Höhe von € 92,40,
Lohnsteuer 12/2006 in Höhe von € 70,90,
Lohnsteuer 2/2007 in Höhe von € 3.132,05,
Dienstgeberbeitrag 06/2006 in Höhe von € 30,24,

Dienstgeberbeitrag 07/2006 in Höhe von € 453,94,
Dienstgeberbeitrag 08/2006 in Höhe von € 29,56,
Dienstgeberbeitrag 9/2006 in Höhe von € 24,10,
Dienstgeberbeitrag 11/2006 in Höhe von € 37,45,
Dienstgeberbeitrag 12/2006 in Höhe von € 22,43,
Dienstgeberbeitrag 2/2007 in Höhe von € 1.049,72,
Dienstgeberzuschlag 06/2006 in Höhe von € 2,82,
Dienstgeberzuschlag 07/2006 in Höhe von € 42,37,
Dienstgeberzuschlag 08/2006 in Höhe von € 2,76,
Dienstgeberzuschlag 9/2006 in Höhe von € 127,06,
Dienstgeberzuschlag 11/2006 in Höhe von € 197,46,
Dienstgeberzuschlag 12/2006 in Höhe von € 118,27,
Dienstgeberzuschlag 2/2007 in Höhe von € 97,97,
Einbringungsgebühren 2007 in Höhe von € 9,31,
Barauslagen 2007 in Höhe von € 0,55,
Stundungszinsen 2006 in Höhe von € 72,02,
Stundungszinsen 2007 in Höhe von € 15,53,
Säumniszuschlag1 2006 in Höhe von € 1.986,82 sowie
Säumniszuschlag1 2007 in Höhe von € 575,17.

II. Darüber hinaus wird die Berufung für folgende Abgaben im Gesamtausmaß von € 82.967,53 als unbegründet abgewiesen:

Umsatzsteuer 2005 in Höhe von € 370,52,
Umsatzsteuer 06/2006 in Höhe von € 19.245,24,
Umsatzsteuer 07/2006 in Höhe von € 1.906,39,
Umsatzsteuer 10/2006 in Höhe von € 1.791,28,
Umsatzsteuer 11/2006 in Höhe von € 24.314,83,
Umsatzsteuer 12/2006 in Höhe von € 677,61,
Lohnsteuer 06/2006 in Höhe von € 5.112,78,
Lohnsteuer 08/2006 in Höhe von € 6.190,95,
Lohnsteuer 9/2006 in Höhe von € 4.628,76,
Lohnsteuer 11/2006 in Höhe von € 5.128,18,
Lohnsteuer 12/2006 in Höhe von € 3.934,55,
Dienstgeberbeitrag 06/2006 in Höhe von € 1.678,06,
Dienstgeberbeitrag 08/2006 in Höhe von € 1.640,37,
Dienstgeberbeitrag 9/2006 in Höhe von € 1.337,21,

Dienstgeberbeitrag 11/2006 in Höhe von € 2.078,24,
Dienstgeberbeitrag 12/2006 in Höhe von € 1.244,72,
Dienstgeberzuschlag 06/2006 in Höhe von € 156,61,
Dienstgeberzuschlag 08/2006 in Höhe von € 153,10,
Einbringungsgebühren 2007 in Höhe von € 516,44 sowie
Stundungszinsen 2007 in Höhe von € 861,69.

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid des Finanzamtes Baden Mödling vom 25. März 2008 wurde A.B. (in weiterer Folge: Bw.) als Haftungspflichtiger gemäß §§ 224 iVm 9 und 80 BAO für die aushaftenden Abgabenschuldigkeiten der Firma E-GmbH im Ausmaß von € 92.559,45, nämlich

Umsatzsteuer 2005 in Höhe von € 377,20,
Umsatzsteuer 06/2006 in Höhe von € 19.592,02,
Umsatzsteuer 07/2006 in Höhe von € 1.940,74,
Umsatzsteuer 10/2006 in Höhe von € 1.823,56,
Umsatzsteuer 11/2006 in Höhe von € 24.752,96,
Umsatzsteuer 12/2006 in Höhe von € 689,82,
Lohnsteuer 06/2006 in Höhe von € 5.204,91,
Lohnsteuer 07/2006 in Höhe von € 243,50,
Lohnsteuer 08/2006 in Höhe von € 6.302,50,
Lohnsteuer 9/2006 in Höhe von € 4.712,17,
Lohnsteuer 11/2006 in Höhe von € 5.220,58,
Lohnsteuer 12/2006 in Höhe von € 4.005,45,
Lohnsteuer 2/2007 in Höhe von € 3.132,05,
Dienstgeberbeitrag 06/2006 in Höhe von € 1.708,30,
Dienstgeberbeitrag 07/2006 in Höhe von € 453,94,
Dienstgeberbeitrag 08/2006 in Höhe von € 1.669,93,
Dienstgeberbeitrag 9/2006 in Höhe von € 1.361,31,
Dienstgeberbeitrag 11/2006 in Höhe von € 2.115,69,
Dienstgeberbeitrag 12/2006 in Höhe von € 1.267,15,
Dienstgeberbeitrag 2/2007 in Höhe von € 1.049,72,
Dienstgeberzuschlag 06/2006 in Höhe von € 159,43,
Dienstgeberzuschlag 07/2006 in Höhe von € 42,37,
Dienstgeberzuschlag 08/2006 in Höhe von € 155,86,
Dienstgeberzuschlag 9/2006 in Höhe von € 127,06,

Dienstgeberzuschlag 11/2006 in Höhe von € 197,46,
Dienstgeberzuschlag 12/2006 in Höhe von € 118,27,
Dienstgeberzuschlag 2/2007 in Höhe von € 97,97,
Einbringungsgebühren 2007 in Höhe von € 525,75,
Barauslagen 2007 in Höhe von € 0,55,
Stundungszinsen 2006 in Höhe von € 72,02,
Stundungszinsen 2007 in Höhe von € 877,22,
Säumniszuschlag¹ 2006 in Höhe von € 1.986,82,
Säumniszuschlag¹ 2007 in Höhe von € 575,17
in Anspruch genommen.

Als Begründung wurde nach Anführung der gesetzlichen Bestimmungen – soweit für den angefochtenen Bescheid relevant – ausgeführt, dass der gesetzliche Vertreter einer juristischen Person, der die Abgaben der juristischen Person aus deren Mitteln nicht entrichtet habe, für diese Abgaben hafte, wenn sie bei der juristischen Person nicht eingebracht werden können und er nicht beweise, dass er die Abgaben ohne sein Verschulden nicht entrichten habe können. Die GmbH befinde sich seit 2. April 2007 in Konkurs, dessen Ergebnis sei derzeit noch ungewiss.

Der Bw. sei unbestritten Geschäftsführer der Firma E-GmbH, und daher gemäß § 18 GmbHG zu deren Vertretung berufen. Der Bw. sei daher auch verpflichtet gewesen, die Abgaben aus deren Mitteln zu bezahlen.

Hinsichtlich der Heranziehung zur Haftung für ausstehende Lohnsteuer sei festzuhalten, dass gemäß § 78 Abs. 3 EStG 1988 der Arbeitgeber die Lohnsteuer des Arbeitnehmers bei jeder Lohnzahlung einzubehalten habe. Es wäre Sache des Bw. gewesen, für eine zeitgerechte Lohnsteuerabfuhr Sorge zu tragen. Der Bw. habe die fälligen Lohnsteuerbeträge dem Finanzamt zwar gemeldet, jedoch nur teilweise beglichen. Es werde in diesem Zusammenhang darauf verwiesen, dass der Arbeitgeber gemäß § 78 Abs. 3 EStG für den Fall, dass die ihm zur Verfügung stehenden Mittel zur Zahlung des vollen vereinbarten Arbeitslohnes nicht ausreichen, verpflichtet sei, die Lohnsteuer von dem tatsächlich zur Auszahlung gelangenden niedrigeren Betrag zu berechnen, einzubehalten und abzuführen habe. In der Nichtbeachtung dieser Verpflichtung sei jedenfalls ein schuldhaftes Verhalten zu erblicken (VwGH 18.9.1985, 84/13/0085).

Bei erwiesenen Lohnauszahlungen bestehe für den Geschäftsführer unter Hinweis auf die obzitierte Gesetzesstelle und die §§ 41 und 43 FLAG 1967 sowie aufgrund der Tatsache, dass dieser durch die handelsrechtlich verankerte Sekundärhaftung Arbeitgeberfunktion ausübe,

die Verpflichtung zur Entrichtung aller anfallenden Lohnabgaben (Dienstgeberbeitrag). Dies gelte auch für den gemäß § 57 Handelskammergesetz zu bemessenden Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag.

Hinsichtlich der Heranziehung zur Haftung für aushaftende Umsatzsteuer sei Folgendes festzuhalten: Gemäß § 21 Abs. 1 Umsatzsteuergesetz 1994 habe der Unternehmer spätestens am 15. Tag (Fälligkeitstag) des auf einen Kalendermonat (Voranmeldungszeitraum) zweitfolgenden Kalendermonats eine Voranmeldung bei dem für die Einhebung der Umsatzsteuer zuständigen Finanzamt einzureichen, in der die für den Voranmeldungszeitraum zu entrichtende Steuer (Vorauszahlung) oder den auf den Voranmeldungszeitraum entfallenden Überschuss unter entsprechender Anwendung des § 20 Abs. 1 und 2 und des § 16 UStG selbst zu berechnen sei. Der Unternehmer habe eine sich ergebende Vorauszahlung spätestens am Fälligkeitstag zu entrichten. Für die in der Rückstandsaufgliederung angeführten Zeiträume sei die Umsatzsteuer vom Bw. zwar selbst bemessen, jedoch nur teilweise beglichen worden.

Auf § 7 Abs. 2 BAO wurde verwiesen, wonach sich persönliche Haftungen auch auf Nebenansprüche erstrecken.

Bei einer eventuellen Verteilungsquote im Insolvenzverfahren der GmbH werde der Haftungsbetrag aliquot gekürzt.

Da der Bw. seinen Verpflichtungen schuldhaft nicht nachgekommen sei und die Abgaben der oa. GmbH uneinbringlich seien, sei wie im Spruch zu entscheiden gewesen.

In der dagegen fristgerecht eingebrachten Berufung vom 24. April 2008 verwies der Bw. darauf, dass ihn an der Nichtabführung der Abgaben der Firma E-GmbH, die im Haftungsbescheid angeführt seien, kein Verschulden treffe.

Es gehe im Wesentlichen um den Zeitraum 6-12/06 hinsichtlich Umsatzsteuer, Lohnsteuer und Dienstgeberbeiträge. Über das Vermögen der Firma E-GmbH sei am 2. April 2007 das Konkursverfahren eröffnet worden. Allerdings sei die GmbH schon seit dem zweiten Quartal 2006 illiquide gewesen. Das sei jedoch für den Bw. zu diesem Zeitpunkt nicht ersichtlich gewesen, weil die Betriebsmittelkonten der GmbH bei den Banken zu diesem Zeitpunkt noch genug Freiraum aufgewiesen haben, um davon ausgehen zu können, dass genug Liquidität vorhanden sei.

Im zweiten Halbjahr 2006 sei ein größerer Auftrag angestanden. Wie im Projektgeschäft üblich seien jedoch solche Projekte vom Werkunternehmer vorzufinanzieren, was zu diesem

Zeitpunkt einen größeren Liquiditätsbedarf hervorgerufen habe. In weiterer Folge sei es dann zu Zahlungsverzögerungen seitens der Auftraggeber gekommen, was dann letztlich dazu geführt habe, dass es dem Bf. nicht mehr möglich gewesen sei, die entsprechenden Zahlungen vollständig an das Finanzamt zu leisten.

Dass er dies nicht vorsätzlich oder in böser Absicht getan habe, sondern notgedrungen einfach aufgrund fehlender liquider Mittel Zahlungen nicht mehr vollständig erfolgen haben können, zeige sich auch daraus, dass der Bw. selbstverständlich die Umsatzsteuervoranmeldungen abgegeben habe. Soweit die Umsatzsteuer, DB, DZ und Nebengebühren betroffen seien, sei überdies auszuführen, dass seit dem Erkenntnis des VwGH vom 18.10.1995, ÖStZB 1996/266, klargestellt sei, dass der Unternehmer, der hier im Unterschied zur Lohnsteuer selbst Steuerschuldner sei, diese Abgaben nicht in voller Höhe entrichten müsse, wenn dazu die Mittel nicht ausreichen.

Der Bw. habe auch immer wieder Teilbeträge auf diese Steuerrückstände geleistet und damit das Finanzamt wie seine übrigen Gläubiger bzw. die Gläubiger der von ihm vertretenen Gesellschaft behandelt.

Ausdrücklich werde hiezu ergänzendes Vorbringen vorbehalten. Ebenso werde gleichzeitig ersucht, für dieses Vorbringen und vorzulegende Beweise eine Frist von zwei Monaten zu gewähren.

Soweit das Finanzamt eine Beweislastumkehr im Sinne des § 1298 ABGB annehme, so sei diese Bezugnahme verfehlt. § 116 BAO berge zwar Mitwirkungspflichten der Parteien im Abgabungsverfahren, jedoch führe dies nicht zu einer Beweislastumkehr im Sinne des § 1298 ABGB. Im Abgabungsverfahren gelte der Grundsatz der Amtswegigkeit und der Untersuchungsgrundsatz sowie die Inquisitionsmaxime. Daraus ergebe sich, dass die Behörde von Amts wegen sämtliche Beweise über alle tatbestandsrelevanten Beweise aufzunehmen habe und den maßgeblichen Sachverhalt auch von Amts wegen festzustellen habe. Auch aus § 9 BAO lasse sich bestenfalls die Pflicht entnehmen zum Verschulden substantiiertes Vorbringen zu erstatten, die Behörde sei aber dadurch nicht der amtswegigen Beweiserhebung enthoben. Beweis: Einvernahme des Bw., noch vorzulegende Unterlagen.

Es werde daher beantragt, den Haftungsbescheid zu beheben.

Mit Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes Baden Mödling vom 12. August 2008 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen und begründend ausgeführt, dass am 2. April 2007 über das Vermögen der Firma E-GmbH das Konkursverfahren eröffnet worden sei. Die Liquidität bei Konkurseröffnung habe 0 Euro betragen. Die offenen Forderungen seien

aufgrund einer Globalzession zugunsten der Bank (April 2006) abgetreten worden, sodass der Bw. als Geschäftsführer über die Zahlungseingänge nicht verfügen habe können.

Laut dem bei Gericht vorgelegten Status der Firma sei u.a. einer der Gründe für die finanziellen Probleme die Aufnahme von Leihpersonal im Sommer 2006 mit zusätzlichen Kosten in Höhe von rund € 100.000,00 gewesen.

Der vertretungsbefugte und im Rahmen dieser Vertretungsmacht haftungspflichtige Geschäftsführer sei von seiner Verantwortung zur Entrichtung der Abgaben nicht deshalb befreit, weil die Geschäftsführung – sei es auf Grund eines eigenen Willensentschlusses des Geschäftsführers, sei es über Weisung von Gesellschaftern, sei es auf Grund einer sonstigen Einflussnahme wirtschaftlich die Gesellschaft beherrschender Personen – anderen Personen zustehe und der Geschäftsführer dadurch entweder der rechtlichen und/oder faktischen Möglichkeit einer ausreichenden und effektiven Kontrolle in der Richtung, ob die jeweils fällig werdenden Abgaben zumindest anteilig entrichtet werden beraubt sei, sich aber gegen die unzulässige Beschränkung seiner Geschäftsführung oder zumindest seiner Aufsichts- und Kontrollaufgaben in Bezug auf die Entrichtung der Abgaben nicht durch entsprechende gerichtliche Schritte zur Wehr setze oder von seiner Geschäftsführerfunktion zurücktrete, oder die nicht eingeschränkte Kontrollmöglichkeit nicht in ausreichender und effektiver Weise wahrnehme.

Mit der Übernahme der Geschäftsführung sei der Geschäftsführer auch verhalten, sich mit den ihm zustehenden Rechten und Pflichten entsprechend vertraut zu machen. Die Abhängigkeit des Geschäftsführers hinsichtlich der Freigabe von Zahlungen durch die Hausbank aufgrund der eingegangenen Globalzession enthebe nach ständiger Judikatur den verantwortlichen Geschäftsführer für den Fall eines Abgabenausfalles nicht von der Haftung. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sei die Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten, als die Verletzung von durch Abgabenvorschriften begründeten Pflichten, haftungsrelevant. Im Gegenteil durch die Genehmigung einer Zession, bei der alle Forderungen eines Gläubigers an einen Gläubiger (hier die Bank) rechtsgeschäftlich abgetreten werden, verstoße ein Geschäftsführer gegen die Pflicht, die Benachteiligung von Abgabensforderungen, die bereits bestanden und die in Zukunft entstehen müssten, zu vermeiden (VwGH 17.1.1989, 88/14/0193). Auch im Hinblick auf bezahlte Löhne (Leihpersonal) liegen deutliche Anzeichen vor, dass die Gleichbehandlung von Gläubigern nicht gewährleistet gewesen sei – diesbezüglich seien keine konkreten Angaben erfolgt. Das bloße Einreichen von Umsatzsteuervoranmeldungen, ohne jedoch die entsprechenden Abgaben zu entrichten, führe nicht zum Erfüllen sämtlicher Pflichten.

Zu den abgabenrechtlichen Pflichten gehöre für die Entrichtung der Abgaben zu sorgen. Gemäß dem im Abgabenverfahren vorherrschenden Grundsatz der freien Beweiswürdigung (§ 167 BAO) genüge es, von mehreren Möglichkeit jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeit eine überragende Wahrscheinlichkeit für sich habe und alle anderen Möglichkeiten mit Wahrscheinlichkeit ausschließe oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lasse.

Unter Berücksichtigung der Angaben des Masseverwalters in den Berichten dem Gericht gegenüber, die dafür sprechen, dass die Gesellschaft über Zahlungseingänge oder über Geldmittel nicht frei bzw. nur mit Zustimmung Dritter (Bank) verfügen habe können, erscheine es als erwiesen, dass die Bankverbindlichkeit gegenüber den Abgabensforderungen bevorzugt behandelt worden seien. Darüber hinaus bestehen für Abfuhrabgaben Ausnahmen vom Gleichbehandlungsgrundsatz. Die Nichtabfuhr von Lohnsteuer kann grundsätzlich nicht entschuldigt werden, dass die Geldmittel für deren Entrichtung nicht ausgereicht hätten. Es falle einem Vertreter im Sinne des § 80 BAO als Verschulden zur Last, wenn er Löhne auszahle, aber die darauf entfallende Lohnsteuer nicht an das Finanzamt abführe.

Die Nichtentrichtung der Abgaben und der damit verbundene Abgabenausfall sei daher dem verantwortlichen Geschäftsführer anzulasten.

Im Vorlageantrag vom 15. September 2008 stellte der Bw. den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 9 Abs. 1 BAO haften die in den §§ 80 ff 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, 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.

Unstrittig ist, dass der Bw. laut Firmenbuch in der Zeit von 14. Juli 2005 bis Konkurseröffnung am 2. April 2007 einziger Geschäftsführer der Firma E-GmbH war. Laut Beschluss des Landesgerichtes vom 7. Jänner 2009, AZ. 1S, wurde der Konkurs aufgehoben, wobei eine Quote von 1,7% zur Auszahlung gelangte. Damit ist die von der Abgabenbehörde erster Instanz vorgenommene Einschätzung der Uneinbringlichkeit der in Rede stehenden Abgaben bei der Primärschuldnerin in dem die Quote übersteigenden Ausmaß nachgewiesen.

Aus dieser Tatsache ergibt sich jedoch auch, dass die im Haftungsbescheid dargestellten Beträge jeweils um die Quote (laut Verteilungsentwurf 1,737045 %) um die im Spruch unter Punkt I. ersichtlichen Beträge zu reduzieren sind. Da die Abgabenbehörde erster Instanz die Haftungsbeträge am Abgabenkonto um 1,77 % (statt 1,737045%) verringert hat, waren die Haftungssummen auf die offen am Abgabenkonto der Primärschuldnerin ausgewiesenen Beträge einzuschränken. Anzumerken ist, dass nicht nachvollziehbar ist, weshalb sich beim Dienstgeberzuschlag 06/2006 nach Abzug der Quote ein offener Betrag von € 157,61 ergibt. Nach Abzug der bei allen anderen Abgaben berechneten Quote ergibt sich jedenfalls ein Haftungsbetrag von € 156,61.

Gemäß den oben angeführten gesetzlichen Bestimmungen haftet ein bestellter Vertreter einer juristischen Person, der deren Abgaben nicht entrichtet hat, für die Abgaben, wenn sie bei der juristischen Person nicht eingebracht werden können und er nicht beweisen kann, dass die Abgaben ohne sein Verschulden nicht entrichtet werden konnten.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 19.11.1998, 98/15/0115) 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. Dem Vertreter obliegt die konkrete Darstellung der Gründe, die der gebotenen rechtzeitigen Abgabentrichtung entgegenstanden. Bei schuldhafter Pflichtverletzung spricht die Vermutung für die Verursachung der Uneinbringlichkeit der Abgaben (VwGH 9.7.1997, 94/13/0281).

Haftungsgegenstand sind Selbstrechnungsabgaben, die zwar gemeldet aber nicht entrichtet wurden. Dazu ist zunächst auf die Bestimmungen der §§ 21 UStG und 79 EStG zu verweisen.

Gemäß § 21 Umsatzsteuergesetz 1994 hat ein Unternehmer spätestens am 15. Tag (Fälligkeitstag) des auf einen Kalendermonat (Voranmeldungszeitraum) zweitfolgenden Kalendermonates eine Voranmeldung bei dem für die Einhebung der Umsatzsteuer zuständigen Finanzamt einzureichen, in der er die für den Voranmeldungszeitraum zu entrichtende Steuer (Vorauszahlung) oder den auf den Voranmeldungszeitraum entfallenden Überschuss unter entsprechender Anwendung des § 20 Abs.1 und 2 des § 16 selbst zu berechnen hat. Die Voranmeldung gilt als Steuererklärung. Der Unternehmer hat eine sich ergebende Vorauszahlung spätestens am Fälligkeitstag zu entrichten.

Im Rahmen des Gleichbehandlungsgrundsatzes hätte der Bw., so ferne die vertretene Gesellschaft über Mittel verfügt hat, die Verpflichtung gehabt, die Abgabenschuldigkeiten zu

entrichten und den Abgabengläubiger nicht schlechter zu stellen als die übrigen Schuldner (VwGH 29.2.1994, 93/17/0395).

Der Geschäftsführer haftet für nicht entrichtete Abgaben auch dann, wenn die zur Verfügung stehenden Mittel zur Entrichtung aller Schulden nicht ausreichen, es sei denn, er weist nach, dass diese Mittel anteilig für die Begleichung aller Schulden verwendet wurden. Widrigenfalls haftet der Geschäftsführer für die aushaftenden Abgabenschuldigkeiten zur Gänze (z.B. VwGH 27.9.2000, 95/14/0056).

Ein Nachweis, welcher Betrag bei Gleichbehandlung sämtlichen Gläubiger – bezogen auf die jeweiligen Fälligkeitszeitpunkte einerseits und das Vorhandensein liquider Mittel andererseits – an die Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre, obliegt dem Vertreter (VwGH 24.10.2000, 95/14/0090).

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist davon auszugehen, dass die Umsatzsteuer mit den Preisen für die erbrachten Lieferungen und sonstigen Leistungen bezahlt werde und daher für die Abfuhr an das Finanzamt zur Verfügung stehe (VwGH 18.9.1985, 84/13/0085).

Gemäß § 79 Abs. 1 Einkommensteuergesetz 1988 (EStG) hat der Arbeitgeber die gesamte Lohnsteuer, die in einem Kalendermonat einzubehalten war, spätestens am fünfzehnten Tag nach Ablauf des Kalendermonates in einem Betrag an das Finanzamt der Betriebsstätte abzuführen.

Gemäß § 78 Abs. 3 EStG ist der Arbeitgeber für den Fall, dass die ihm zur Verfügung stehenden Mittel zur Zahlung des vollen vereinbarten Arbeitslohnes nicht ausreichen, verpflichtet, die Lohnsteuer von dem tatsächlich zur Auszahlung gelangenden, niedrigeren Betrag zu berechnen, einzubehalten und abzuführen.

Nach einem Erkenntnis des verstärkten Senates des VwGH vom 18.10.1995, 91/13/0037 fällt es einem Vertreter im Sinne der §§ 80 ff BAO als Verschulden zur Last, wenn er Löhne ausbezahlt, aber die darauf entfallende Lohnsteuer nicht an das Finanzamt entrichtet.

Nachdem der Bw. in der Berufung vom 24. April 2008 sich ein ergänzender Vorbringen vorbehalten hat und um eine Frist von zwei Monaten ersuchte, wurde er – nachdem ein entsprechendes Vorbringen nicht erstattet wurde – mit Schreiben vom 29. Mai 2009 ersucht, zur Beurteilung der behaupteten Gleichbehandlung der Gläubiger der Firma E-GmbH, für deren Abgaben der Bw. zur Haftung herangezogen wurden, bzw. der Prüfung der von ihm seinerzeit als Geschäftsführer wahrgenommenen Sorgfaltspflichten 1.) eine Liquiditätsrechnung

für den Zeitraum Juni 2006 bis Februar 2007 zu erstellen, aus der die Gleichbehandlung der Forderungen sämtlicher Gläubiger der Firma E-GmbH im Verhältnis zu den Forderungen des Finanzamtes zu den jeweiligen Fälligkeitstagen zu ersehen ist und 2.) für die Zeiträume Juni 2006 bis Februar 2007 anzugeben, a) in welcher Höhe die Löhne in diesen Zeiträumen zu bezahlen gewesen wären, b) in welcher Höhe die Löhne tatsächlich ausbezahlt wurden bzw. c) von welchen Beträgen (voller Gehalt oder allenfalls teilweise bzw. nicht ausbezahlte Löhne) die Lohnabgaben in welcher Höhe berechnet wurden bzw. 3.) Kopien des Kassabuches und der Bankkontoauszüge der Firma E-GmbH für die Monate Juni 2006 bis Februar 2007 vorzulegen.

Bedauerlicherweise ist auch nach Zuwarten einer Frist von zwei Monaten keine Antwort eingelangt. Damit ist eine amtswegige weitere Beweisermittlung insoweit begrenzt, als der Bw. an der von ihm geforderten, aber auch nur von ihm im Detail möglichen ergänzenden Erforschung des Sachverhalts nicht mitwirkt.

Der Behauptung, die Primärschuldnerin sei schon seit dem zweiten Quartal 2006 illiquide gewesen, wobei dies für den Bw. zu diesem Zeitpunkt nicht ersichtlich gewesen sei, weil die Betriebsmittelkonten der GmbH bei den Banken zu diesem Zeitpunkt noch genug Freiraum aufgewiesen haben, um davon ausgehen zu können, dass genug Liquidität vorhanden sei, ist zu erwidern, dass am 11. April 2006 ein Betrag von € 4.459,35 ohne Verrechnungsweisung, am 29. Mai 2006 und am 9. Juni 2006 die Beträge von € 68,00 und € 8.280,34 jeweils ohne Verrechnungsweisung, am 19. Juli 2006 ein Betrag von € 5.454,54 ohne Verrechnungsweisung, am 31. Juli 2006 ein Betrag von € 7.211,31 mit Verrechnungsweisung für die Lohnabgaben (L, DB und DZ) Juli 2006, am 25. Oktober 2006 ein Betrag von € 16.000,00 ohne Verrechnungsweisung, am 24. November 2006 ein Betrag von € 17.229,73 mit Verrechnungsweisung für Lohnabgaben 10/06 sowie KU 7-9/06 und Umsatzsteuer 9/06 und schließlich am 19. Februar 2007 ein Betrag von € 5.123,42 ohne Verrechnungsweisung auf das Abgabenkonto der Primärschuldnerin eingezahlt wurden. Eine permanente Illiquidität ist daraus keinesfalls abzuleiten, vielmehr ist dadurch nachgewiesen, dass dem Bw. im fraglichen Zeitraum liquide Mittel zur (zumindest anteiligen) Entrichtung der Abgaben der Primärschuldnerin zur Verfügung standen.

Dem Berufungseinwand, dem Bf. wäre es nicht mehr möglich gewesen, die entsprechenden Zahlungen vollständig an das Finanzamt zu leisten, ist zu entgegnen, dass er trotz Aufforderung eine entsprechende Liquiditätsrechnung nicht vorgelegt hat, aus der zu entnehmen gewesen wäre, dass er die Abgabenschulden im selben Verhältnis wie die anderen Schulden anteilig entrichtet hätte.

In diesem Zusammenhang ist dem Bw. insoweit zuzustimmen, als er ausführte, dass im Abgabungsverfahren die Grundsätze der Amtswegigkeit, der Untersuchungsgrundsatz sowie die Inquisitionsmaxime gelten, somit die Behörde von Amts wegen sämtliche Beweise über alle tatbestandsrelevanten Beweise aufzunehmen habe und den maßgeblichen Sachverhalt auch von Amts wegen festzustellen habe.

Der Vertreter haftet nicht für sämtliche Abgabenschulden des Vertretenen in voller Höhe, sondern nur in dem Umfang, in dem eine Kausalität zwischen der schuldhaften Pflichtverletzung des Vertreters und dem Entgang von Abgaben besteht. Reichen somit die liquiden Mittel nicht zur Begleichung sämtlicher Schulden und haftet der Vertreter nur deswegen, weil er die Abgabeforderungen nicht wenigstens anteilig befriedigt und somit die Abgabengläubiger benachteiligt hat, so erstreckt 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 hat. Der Nachweis, welcher Betrag bei Gleichbehandlung sämtlicher Gläubiger an die Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre, obliegt dem Vertreter. Vermag er nachzuweisen, welcher Betrag bei antragsmäßiger Befriedigung der Forderungen an die Abgabenbehörde abzuführen gewesen wäre, so haftet er nur für die Differenz zwischen diesem und der tatsächlich erfolgten Zahlung. Wird dieser Nachweis nicht angetreten, kann dem Vertreter die uneinbringliche Abgabe zur Gänze vorgeschrieben werden (VwGH 27.8.2008, 2006/15/0165).

Da der Bw. der Aufforderung, entsprechende Unterlagen vorzulegen bzw. eine Liquiditätsrechnung zur Untermauerung seines Vorbringens zu erstellen, nicht nachgekommen ist, war der Behörde die weitere Aufnahme tatbestandsrelevanten Beweise ohne Mithilfe des Bw. nicht möglich, sodass die Abgabenbehörde, nachdem der Bw. nicht ausreichend dargelegt hat, weshalb er nicht Sorge getragen hat, dass die Gesellschaft die anfallenden Abgaben rechtzeitig entrichtet hat, im Lichte der zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes eine schuldhafte Pflichtverletzung annehmen darf und die uneinbringlichen Abgaben zu Recht zur Gänze (bzw. soweit sie noch als offen am Abgabenkonto der Primärschuldnerin aushaften) als Haftungsbeträge vorgeschrieben hat.

Laut Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist der Abschluss eines Zessionsvertrages dem Vertreter als Pflichtverletzung vorzuwerfen, wenn er es unterlassen hat – insbesondere durch entsprechende Vertragsgestaltung – vorzusorgen, dass auch im Falle einer Änderung der Verhältnisse, wenn diese als bei Aufwendung entsprechender Sorgfalt nicht unvorhersehbar zu werten ist, die Bedienung der anderen Schulden, insbesondere der Abgabenschulden, nicht durch diesen Vertrag beeinträchtigt wird (VwGH 23.1.1997,

96/15/0107). Daher kann der Abschluss eines Mantelzessionsvertrages eine schuldhafte Pflichtverletzung eines Geschäftsführers darstellen, wenn die wirtschaftliche Situation bereits zum Zeitpunkt dieses Vertragsabschlusses erwarten lässt, dass die liquiden Mittel der Gesellschaft eine Abstattung der Abgabenschulden nicht zulassen. Wie der Bw. selbst ausgeführt hat, hat er im Sommer 2006 mit zusätzlichen Kosten in Höhe von rund € 100.000,00 gerechnet, sodass angesichts der Globalzession an die Bank mit einem Liquiditätsengpass zu rechnen war.

Im vorliegenden Fall hat der Bw. durch die Generalzession an die Bank im April 2006 als Geschäftsführer der GmbH die Bank als Gläubiger schuldhaft und unzulässig gegenüber dem Abgabengläubiger auch hinsichtlich erst in Zukunft entstehender Abgabenschulden bevorzugt, sodass auch daraus ein schuldhaftes Verhalten des Bw. hinsichtlich der bei der Primärschuldnerin uneinbringlichen Abgaben abzuleiten ist.

Aus dem Akt ist ein Bericht der Masseverwalterin vom 19. April 2007 zu ersehen, wonach „bei Konkurseröffnung keine liquiden Mittel zur Verfügung standen. Die offenen Forderungen der Firma E-GmbH sind aufgrund der Generalzessionsvereinbarung vom April 2006 zugunsten der Bank abgetreten. Ende Februar 2007 wurden von der Bank alle Konten gesperrt und die Daueraufträge rückwirkend storniert.

Das bedeutet für den angefochtenen Bescheid, dass dem Bw. eine Entrichtung der im März 2007 fälligen Lohnabgaben für Februar 2007 (Lohnsteuer 2/2007 in Höhe von € 3.132,05, Dienstgeberbeitrag 2/2007 in Höhe von € 1.049,72 und Dienstgeberzuschlag 2/2007 in Höhe von € 97,97) aufgrund der Kontensperre ohne sein Verschulden nicht mehr möglich war, diese Beträge daher von der Haftung auszunehmen waren.

Der Aufstellung im Haftungsbescheid sind auch ein Säumniszuschlag¹ 2006 in Höhe von € 1.986,82 und ein Säumniszuschlag¹ 2007 in Höhe von € 575,17 zu entnehmen. Da jedoch aus dem Bescheid nicht zu ersehen ist, für welche Beträge diese Säumniszuschläge verhängt worden sind, ist die Haftung dafür mangels Zuordenbarkeit aufzuheben.

Wie oben bereits dargestellt wurde vom Bw. am 31. Juli 2006 ein Betrag von € 7.211,31 mit Verrechnungsweisung für die Lohnabgaben (L, DB und DZ) Juli 2006 sowohl gemeldet als auch entrichtet. Dass diese Beträge am 31. August 2006 zunächst nach unten korrigiert und in der Folge am 4. September 2006 wieder auf das bereits entrichtete Ausmaß korrigiert wurden, ändert nichts an der Tatsache, dass diese Abgaben in einem wesentlich höheren Ausmaß als nunmehr im Haftungsbescheid vorgeschrieben bereits entrichtet wurden, somit eine Haftung für Lohnsteuer 07/2006 in Höhe von € 243,50, Dienstgeberbeitrag 07/2006 in

Höhe von € 453,94 und Dienstgeberzuschlag 07/2006 in Höhe von € 42,37 mangels schuldhafter Pflichtverletzung des Bw. nicht mehr auszusprechen war.

Unabhängig davon war die Haftung für Dienstgeberzuschlag 9/2006 in Höhe von € 127,06, Dienstgeberzuschlag 11/2006 in Höhe von € 197,46, Dienstgeberzuschlag 12/2006 in Höhe von € 118,27, Dienstgeberzuschlag 2/2007 in Höhe von € 97,97, Barauslagen 2007 in Höhe von € 0,55 und Stundungszinsen 2006 in Höhe von € 72,02 aufzuheben, da diese Abgaben am Abgabenkonto der Primärschuldnerin nicht mehr offen aushafteten.

Zusammengefasst sind die Behauptungen des Bw. nicht geeignet darzulegen, dass kein Verschulden an der Verletzung abgabenrechtlichen Obliegenheiten vorgelegen ist. Da einerseits keine Liquiditätsrechnung vorgelegt wurde und auch keine weiteren Gründe namhaft gemacht wurden, die bei Abwägung von Zweckmäßigkeit und Billigkeit im Rahmen einer Ermessensübung eine anders lautende Einschätzung bewirken könnten, ist von einer schuldhaften Pflichtverletzung durch den Bw. auszugehen.

Aufgrund des Vorliegens der Voraussetzungen des § 9 Abs. 1 BAO erfolgte somit die Inanspruchnahme des Bw. für die im Spruch unter Punkt II. angeführten Abgaben der damaligen Firma E-GmbH im Ausmaß von € 82.967,53 zu Recht.

Wien, am 11. August 2009