

## IM NAMEN DER REPUBLIK!

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter X.Y. in der Beschwerdesache Bf. gegen den Haftungsbescheid nach § 9 i.V.m. § 80 BAO des Finanzamtes X. vom 15.10.2013 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird insoweit stattgegeben, als die Geltendmachung der Haftung für folgende Abgaben eingeschränkt wird:

Abgabenart	Zeitraum	Höhe in Euro
Umsatzsteuer	2/2013	3.597,77
Umsatzsteuer	3/2013	5.523,98
Umsatzsteuer	4/2013	6.979,76
<b>Lohnsteuer</b>	<b>3/2013</b>	<b>0,00</b>
<b>Lohnsteuer</b>	<b>4/2013</b>	<b>1.379,80</b>
Lohnsteuer	5/2013	2.918,68
Dienstgeberbeitrag	3/2013	1.288,41
Dienstgeberbeitrag	4/2013	985,36
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	4/2013	91,59
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	5/2013	85,40
		<b>22.850,75</b>

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

## **Entscheidungsgründe**

Im angefochtenen Bescheid nahm das Finanzamt die Beschwerdeführerin (Bf.) für einzelne Abgabenarten und Zeiträume in Höhe von insgesamt 24.582,91 Euro als verantwortliche Geschäftsführerin in Anspruch. Diesem Bescheid ging ein Vorhalt des Finanzamtes vom 2. August 2013 voraus, wo die Auffassung vertreten wurde, dass die Abgaben aus organschaftlichem Verschulden nicht entrichtet wurden, weshalb die Bf. aufgefordert wurde, die Gleichbehandlung aller Gläubiger in nachvollziehbarer Weise darzustellen. Dieser wurde nicht beantwortet.

In ihrer Berufung führte die Bf. aus, dass die laut Daten des Steuerkontos erfolgten Zahlungen nicht berücksichtigt wurden - insbesondere ab eingetretener Fälligkeit dieser Abgaben, sodass der geltend gemachte Betrag jedenfalls in Anrechnung um die am Konto angeführten Überweisungen ab der Periode 2/2013 zu vermindern sei, wodurch gegenüber der zur Haftung herangezogenen keine Ansprüche mehr aushaftend seien.

Weiters sei festzustellen, die aus der zurückliegenden Periode (2/2013) geltend gemachten Beträge waren frühestens am 15.4.2013 zur Zahlung fällig; eine Zahlung dieser Beträge zum angeführten Zeitpunkt wäre nach insolvenzrechtlichen Bestimmungen unzulässig und eine solche Zahlung gemäß § 30 ff IO anfechtbar gewesen, zumal diese jedenfalls innerhalb der Frist des § 30 Abs. 1 IO liege; bei Geltendmachung des Anfechtungsrechtes wäre dieser Betrag somit wieder zurück zu zahlen gewesen.

Tatsache sei jedoch, der zur Haftung herangezogenen Geschäftsführerin sei die Bezahlung sämtlicher Rechtsvorgänge, welche sich außerhalb von Zug-um-Zug-Geschäften bewegen, zufolge des Gleichbehandlungsgebotes ausdrücklich untersagt. Die Erfüllung der abgabenrechtlichen Verbindlichkeiten hätte zu einer Gläubigerbevorzugung geführt und es wäre der Bf. durch die Gesetzeslage ausdrücklich untersagt, sodass ein Haftungsanspruch nicht bestehe.

Weiters habe die Finanzbehörde auf Grund der im Insolvenzverfahren unrichtig erstellten Vorsteuerberichtigung nach § 16 Abs. 3 UStG mehr erhalten als ihr zustehe, weshalb dieser Betrag wiederum der GmbH gutzubringen sei, woraus sich unter Berücksichtigung des Quotenanteils eine weitere Entlastung der Bf. ergebe.

Mit Beschwerdevorentscheidung wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. In seiner Begründung führte das Finanzamt unter Hinweis auf die gesetzlichen Bestimmungen der §§ 9 i.Vm. § 80 BAO aus, dass von schuldhafter Pflichtverletzung auszugehen sei.

Unbestritten sei, dass der Bf. als Geschäftsführerin der GmbH im Zeitraum zwischen 1. Februar und 18. Juni 2013 die Erfüllung der abgabenrechtlichen Pflichten der Gesellschaft oblag. Insbesondere sei im Rahmen dieser Verpflichtung für die rechtzeitige

und vollständige Entrichtung der Abgaben Sorge zu tragen. Im gegenständlichen Fall stehe die Uneinbringlichkeit fest, da mit Beschluss des Landesgerichts für ZRS Graz das über das Vermögen GmbH eröffnete Sanierungsverfahren nach Verteilung einer Barquote von 20 % an die Insolvenzgläubiger aufgehoben wurde.

Laut Buchungsabfrage wurden in den Kalendermonaten 4 und 5/2013 Zahlungen an das Finanzamt mit entsprechenden Buchungsanweisungen (Lohnabgaben 1/13, Akontozahlung USt 1/13 usw.) geleistet. Diese Zahlungen seien entsprechend verbucht worden. Die Überprüfungen ergaben, dass am 15.5.2013 eine Überweisung von 4.402,17 Euro mit dem Buchungsvermerk: Lohnsteuer 3/13 in Höhe von 4.402,17 Euro und Lohnsteuer 4/13 in Höhe von 3.477,64 Euro (wohl: 3.476,64 Euro) erfolgte. Hierbei werde festgehalten, dass die Lohnsteuer für den Kalendermonat 3/13 bereits am 15.4.2013 fällig war und eine fristgerechte Begleichung somit nicht mehr vorlag. Die Einzahlung wurde somit auf den ältesten Rückstand verbucht. Wenn die Bf. ausführe, die Abgabefälligkeiten seien innerhalb der 60 Tagefrist vor Insolvenzeröffnung gelegen, in denen keinerlei Zahlungen mehr geleistet werden durften (§ 69 Abs. 2 IO), sei zu entgegnen, dass durch diese Vorschrift keinesfalls eine abgabenrechtliche Zahlungsverpflichtung vor Insolvenzeröffnung aufgehoben werde. Auch biete eine eventuell gegebene spätere Anfechtungsmöglichkeit solcher Abgabenzahlungen durch den Insolvenzverwalter kein Argument gegen das Aufrechtbleiben sämtlicher abgabenrechtlicher Zahlungsverpflichtungen bis zur Insolvenzeröffnung. Vielmehr setze eine Anfechtung durch den Insolvenzverwalter das Bestehen und die Erfüllung einer auf abgabenrechtlichen Vorschriften beruhenden Zahlungsverpflichtung sogar voraus, sodass das diesbezügliche Vorbringen für die Abgaben ab dem Fälligkeitstag 15.4.2013 ins Leere gehe.

Denn ob bzw. inwieweit vom Geschäftsführer geleistete Zahlungen, nach den Bestimmungen der IO rechtsunwirksam bzw. anfechtbar gewesen wären, ist ausschließlich im Insolvenzverfahren zu prüfen. Die im Abgabenverfahren zu prüfende Frage, ob andere andrängende Gläubiger gegenüber dem Bund als Abgabengläubiger begünstigt worden sind, bleibe davon unberührt.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sei es Sache des Geschäftsführers, die Gründe darzulegen, die ihn ohne sein Verschulden daran gehindert haben, die ihm obliegenden abgabenrechtlichen Verpflichtungen zu erfüllen. Er habe darzutun, weshalb er nicht dafür Sorge tragen konnte, dass die Gesellschaft die anfallenden Abgaben rechtzeitig entrichtet habe, andernfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung angenommen werden dürfe. Der Geschäftsführer hafte für nicht entrichtete Abgaben der Gesellschaft auch dann, wenn die Mittel, die ihm für die Entrichtung aller Verbindlichkeiten zur Verfügung gestanden sind, hierzu nicht ausreichen; es sei denn, er weist nach, dass er diese Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet, die Abgabenschulden daher im Verhältnis nicht schlechter zu behandeln hat als andere Verbindlichkeiten. Im gegenständlichen Fall bringe die Bf. jedoch keine triftigen Gründe vor, aus denen ihr die Erfüllung ihrer abgabenrechtlichen

Pflichten unmöglich gewesen wäre. An der Bf., der als Geschäftsführerin der Primärschuldnerin ausreichend Einblick in die Gebarung zustand, wäre es gelegen, das Ausmaß der quantitativen Unzulänglichkeit der an den Fälligkeitszeitpunkten der Abgaben zur Verfügung stehenden Mittel nachzuweisen, da nicht die Abgabenbehörde das Ausreichen der Mittel zur Abgabenentrichtung nachzuweisen habe, sondern die zur Haftung herangezogene Geschäftsführerin das Fehlen ausreichender Mittel. Für aushaftende Abfuhrabgaben, wie die Lohnsteuer, gelten aber Ausnahmen vom Gleichheitsgrundsatz, da nach § 78 Abs. 3 EStG 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 habe.

Mit Schreiben vom 14. Februar 2014 wurde von der Bf. der Antrag auf Entscheidung über die Beschwerde ohne Angabe weiterer Gründe durch das Bundesfinanzgericht gestellt.

Auf Grund einer ergänzenden Stellungnahme des Finanzamtes sei die mit 4.401,17 Euro belastete L 3/2013 mit der Zahlung vom 16.4.2013 in Höhe von 1.750,89 Euro teilweise und der Restbetrag in Höhe von 2.650,28 Euro mit Zahlung vom 15.5.2013 (4.402,17 Euro) entrichtet worden. Der Überhang der Zahlung von 15.5.2013 in Höhe von 1.751,89 Euro könne auf ebenfalls haftungsgegenständliche L 4/2013 in Höhe von 3.476,64 Euro verrechnet werden, womit nach Abzug der 20%igen Quotenzahlung noch 1.379,80 Euro verbleiben würden.

Über die überreichte Beschwerde wurde erwogen:

In sachverhaltsmäßiger Hinsicht ist auf Grund der vorhin erwähnten Stellungnahme des Finanzamtes der Haftungsbetrag um die Lohnsteuer 3/2013 in Höhe von 422,24 Euro (zur Gänze) sowie die Lohnsteuer 4/2013 auf 1.379,80 Euro einzuschränken. Die übrigen Abgaben bleiben unberührt.

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

Gemäß § 80 Abs. 1 BAO haben die zur Vertretung juristischer Personen berufenen Personen alle Pflichten zu erfüllen, die den von ihnen Vertretenen obliegen. Sie haben insbesondere dafür zu sorgen, dass die Abgaben aus den Mitteln, die sie verwalten, entrichtet werden.

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

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

der Inanspruchnahme des Haftenden (VwGH 3.7.1996, 96/13/0025). Uneinbringlichkeit liegt vor, wenn Vollstreckungsmaßnahmen erfolglos waren oder voraussichtlich erfolglos wären (VwGH 26.5.2004, 99/14/0218).

Mit Beschluss des Landesgerichts für Zivilrechtssachen Graz wurde der angenommene Sanierungsplan, der eine 20%-Barquote vorsah, bestätigt. Damit ist festzuhalten, dass 80% der Konkursforderungen ausgefallen und zumindest potentiell als haftungsbegründend anzusehen sind.

Aus dem (vermuteten) Vorliegen eines Anfechtungstatbestandes im Sinne der Insolvenzordnung ergibt sich keineswegs zwingend, dass der zur Haftung herangezogene Geschäftsführer die Abgabenbehörde insgesamt bevorzugt, bzw. alle Gläubiger gleichmäßig befriedigt hat. So richten sich die Anfechtungsbestimmungen der Konkursordnung vor allem gegen kurz vor der Konkurseröffnung (vgl. § 30 Abs. 1 IO) vorgenommene Vermögensverschiebungen zu Gunsten einzelner Gläubiger. Dass durch derartige der Anfechtung unterliegende Zahlungen an die Abgabenbehörde in der Vergangenheit gelegene und vom Vertreter zu verantwortende Versäumnisse bei der zeitgerechten Abgabenentrichtung nicht beseitigt werden können, liegt auf der Hand. Andernfalls läge es im Belieben des Vertreters, sich durch die Verwirklichung eines einzelnen Anfechtungstatbestandes jeder abgabenrechtlichen Geschäftsführerhaftung zu entledigen (RV/2260-W/10 v. 11.4.2011).

Letztlich bleibt zu untersuchen, ob sich durch den Eintritt der Zahlungsunfähigkeit der Gesellschaft die Haftungspflichtige darauf berufen kann, dass der Abgabengläubiger auch im Falle der erfolgten Zahlung den selben wirtschaftlichen Ausfall erlitten hätte, weil die Zahlung anfechtbar gewesen wäre (zur Anfechtbarkeit von Zuschlagszahlungen nach § 21a BUAG im Zuge eines durch die Bauarbeiter-Urlaubs- und Abfertigungskasse gestellten Konkursantrages gemäß § 31 Abs. 1 Z. 2 KO vgl. OGH vom 11. Februar 2002, 7 Ob 15/02k) und sein Verhalten für den Schaden daher nicht kausal gewesen sei.

Bei Beantwortung dieser Frage kommt es aber nur auf den Vergleich mit einer Kausalkette im Falle rechtmäßigen Alternativverhaltens, also der Leistung der Zahlung, an. Die Annahme, der Ausfall wäre für den Abgabengläubiger im Falle der pflichtgemäßigen Leistung der Zahlungen nicht eingetreten (die Pflichtverletzung für diesen Ausfall daher kausal war), wird durch den Einwand einer möglichen Anfechtbarkeit der Zahlungen nicht widerlegt: Ob eine solche Anfechtung erfolgt, hängt nämlich einerseits u.a. vom Dazwischenreten des Entschlusses eines Dritten, nämlich des Masseverwalters, und dieser Entschluss u. a. wieder von den mutmaßlichen Erfolgsaussichten einer solchen Anfechtung ab, also auch davon, ob der Beweis geführt werden kann, dass der Gläubiger im Sinne des § 31 Abs. 1 Z. 2 KO zumindest Kenntnis von der Zahlungsunfähigkeit der Gesellschaft haben musste (zB durch erfolglose Exekutionsversuche u.ä. - vgl. zB OGH SZ 35/20). Solche bloß hypothetischen Ereignisse sind in die Prüfung des alternativen Kausalverlaufs aber nicht mit einzubeziehen. Die Leistung einer anfechtbaren Zahlung führt also für sich allein noch nicht zum gleichen wirtschaftlichen Ergebnis wie die Unterlassung der Zahlung. Daher wird der Geschäftsführer weder von seiner

Verpflichtung zur Gleichbehandlung aller Gläubiger noch von seiner - bei sonstiger Haftung bestehenden - diesbezüglichen Nachweispflicht durch den Einwand befreit, er hätte eine nach §§ 30 iVm § 31 Abs. 1 Z. 2 KO anfechtbare Zahlung an den Abgabengläubiger zu leisten gehabt: Ob bzw. inwieweit von den Vertretern geleistete Zahlungen nach den Bestimmungen des § 12, des § 30 und des § 31 KO wegen Begünstigung von Gläubigern rechtsunwirksam bzw. anfechtbar gewesen wären, ist - wie dies auch schon die bisherige Rechtsprechung zu § 67 Abs. 10 ASVG und zu §§ 9 iVm 80 BAO zum Ausdruck gebracht hat - im Haftungsverfahren nicht zu prüfen. Die zu beantwortende Frage, ob der (Abgaben-, Beitrags-, Zuschlags-)Gläubiger gegenüber anderen Gläubigern nicht benachteiligt wurde, bleibt davon unberührt (VwGH 26.5.2004, 2001/08/0043).

Der Vollständigkeit halber gelte im umgekehrten – hier aber nicht sachverhaltsgegenständlichen – Fall der Leistung von erfolgreich angefochtenen Zahlungen, die zu einem Aufleben bereits getilgter Abgabenforderungen führt, aber bewirkte, dass sie - rückwirkend - zu einer Scheinzahlung und damit einer Nichteinlösung wurde, stellt diese Bezahlung trotz der Rechtsfolgen der Anfechtung, dass „die Beiträge nach wie vor unberichtigt aushalten“, keine Verletzung der dem Geschäftsführer auferlegten abgabenrechtlichen Verpflichtungen gegenüber dem Abgabengläubiger zur rechtzeitigen und ordnungsgemäßen Entrichtung bereits entstandener Abgabenschuldigkeiten, auf deren Verletzung, die Haftung nach § 9 Abs. 1 BAO allein beruht, zu Lasten des Abgabengläubigers dar, weil seine Forderung ja zunächst ohnedies zur Gänze erfüllt oder - aus späterer Sicht – „provisorisch erfüllt“ wurde. Durch die Bezahlung verletzte er vielmehr **nur** die ihm **nach den genannten Anfechtungsnormen gegenüber den sonstigen Gläubigern der GmbH obliegenden Verpflichtungen**, was infolge der Anfechtung der Zahlung ihre Unwirksamkeit nach sich zog (VwGH 25.1.1994, 93/08/0146).

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist es Sache der Geschäftsführerin, die Gründe darzulegen, die sie ohne ihr Verschulden daran gehindert haben, die ihr obliegenden abgabenrechtlichen Verpflichtungen zu erfüllen (VwGH 18.10.1995, 91/13/0037, 0038). Sie hat also darzutun, weshalb sie nicht dafür Sorge tragen konnte, dass die Gesellschaft die anfallenden Abgaben rechtzeitig entrichtet hat. Im Falle des Vorliegens einer schuldhafte Pflichtverletzung spricht die Vermutung für die Verursachung der Uneinbringlichkeit der Abgaben durch die Pflichtverletzung und den Rechtswidrigkeitszusammenhang (VwGH 16.12.1991, 91/15/0114).

Die Pflicht der Vertreterin, die von der Vertretenen geschuldeten Abgaben zu entrichten, besteht nur insoweit, als hierfür liquide Mittel vorhanden sind. Reichten die liquiden Mittel nicht zur Begleichung sämtlicher Schulden aus und haftet die Vertreterin nur deswegen, weil sie die Abgabenforderungen nicht wenigstens anteilig befriedigt und den Abgabengläubiger somit benachteiligt hat, dann erstreckt sich die Haftung der Vertreterin auch nur auf den Betrag, um den der Abgabengläubiger bei gleichmäßiger Befriedigung

aller Forderungen mehr erlangt hätte, als er infolge des pflichtwidrigen Verhaltens der Vertreterin tatsächlich erhalten hat.

Hatte die Vertreterin daher Gesellschaftsmittel zur Verfügung, die zur Befriedigung sämtlicher Schulden der Gesellschaft nicht ausreichten, liegt es an ihr, nachzuweisen, dass sie die vorhandenen Mittel zur anteiligen Befriedigung aller Verbindlichkeiten verwendet und somit die Abgabenschulden nicht schlechter behandelt hat als andere Verbindlichkeiten (Gleichbehandlungsgrundsatz). Weist sie nach, welcher Betrag bei anteilmäßiger Befriedigung der Forderungen an die Abgabenbehörde abzuführen gewesen wäre, dann haftet sie nur für die Differenz zwischen diesem und dem tatsächlich bezahlten Betrag. Tritt die Vertreterin diesen Nachweis nicht an, dann kann ihr die uneinbringliche Abgabe allerdings zur Gänze vorgeschrieben werden (VwGH 24.9.2008, 2007/15/0282).

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

Der Nachweis, welcher Betrag bei Gleichbehandlung sämtlicher Gläubiger - bezogen auf die jeweiligen Fälligkeitszeitpunkte einerseits und das Vorhandensein liquider Mittel andererseits - an die Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre, obliegt, wie bereits ausgeführt, nicht der Abgabenbehörde, sondern der Vertreterin.

Trotz der Aufforderung der Abgabenbehörde vom 2. August 2013, eine Aufstellung der an den Fälligkeitstagen der Abgabenverbindlichkeiten geleisteten Zahlungen an sämtliche Gläubiger im Verhältnis zu den Gesamtverbindlichkeiten vorzulegen und ungeachtet der die Geschäftsführerin treffenden qualifizierten Behauptungs- und Nachweispflicht, weil in der Regel nur diese in die Gebarung des Vertretenen Einsicht hat, die ihr entsprechende Behauptungen und Nachweise ermöglicht (Ritz, BAO<sup>5</sup>, § 9 Tz 22), blieb die Bf. einen diesbezüglichen Nachweis der Gleichbehandlung aller Gläubiger der GmbH schuldig. Die bloß aufgestellte Prozessbehauptung, alle Gläubiger seien gleich behandelt worden, genügt den Anforderungen an die Nachweispflicht der Haftenden nicht.

Im Gegenteil wird von der Bf. eingeräumt, dass Zahlungen an Gläubiger zur Aufrechterhaltung des Geschäftsbetriebes bis zur Konkurseröffnung erfolgten („Zug-um-Zug-Leistungen“).

Es steht daher fest, dass der GmbH in den genannten Monaten durch ihre laufende Tätigkeit Einnahmen zugeflossen sind, welche allerdings nach eigenem Vorbringen dazu verwendet wurden, den Geschäftsbetrieb aufrecht zu erhalten; die Altschulden wurden offenbar nicht ausreichend bedient. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes stellt auf Grund der Gleichstellung aller Gläubiger bereits die Bevorzugung eines einzelnen Gläubigers oder einiger Gläubiger eine schuldhafte Vertreterpflichtverletzung im Sinne des § 9 Abs. 1 BAO dar. Daher dürften

auch jene Verbindlichkeiten, die zur Aufrechterhaltung des Produktions- und/oder Geschäftsbetriebes eines Unternehmens notwendig seien, nicht gänzlich, sondern nur im Ausmaß der Abgabenschuldigkeiten getilgt werden (VwGH 27.4.2005, 2004/14/0030; 30.10.2001, 98/14/0142; 25.1.1999, 97/17/0144; 17.8.1998, 97/17/0096). Die von der Bf. vertretene Rechtsansicht, Zug-um-Zug-Leistungen führten zu keiner Ungleichbehandlung der Gläubiger, kann daher im Hinblick auf die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht geteilt werden.

Von der Bf. wurde auch nicht vorgebracht, zu den jeweiligen Fälligkeitszeitpunkten der Abgaben nicht über liquide Mittel der GmbH verfügt zu haben. Die angeforderten Liquiditätsaufstellungen blieben ohnehin aus.

Bezüglich der mit Haftungsbescheid geltend gemachten Lohnsteuer ergibt sich die schuldhafte Verletzung der Vertreterpflichten durch deren Nichtabfuhr durch den Bf. aus der Bestimmung des § 78 Abs. 3 EStG 1988 (VwGH 13.3.1991, 90/13/0143), 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 abgabenrechtlicher Pflichten des Vertreters darstellt.

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

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

In Hinblick auf die Rechtswirkung des abgeschlossenen Sanierungsplans ist die Einbringlichmachung bei der Primärschulderin (GmbH) in Höhe des Ausfalls (80%) unzweifelhaft nicht gegeben, daher kann in Umsetzung des öffentlichen Anliegens auf Sicherung des Steueraufkommens nur auf die Bf. zurückgegriffen werden. Nach der Rechtsprechung kann die Frage der Einbringlichkeit der Haftungsschuld bei der Haftenden von der Abgabenbehörde bei ihren Zweckmäßigkeitsüberlegungen vernachlässigt werden (VwGH 16.12.1999, 97/16/0006).

Aus den genannten Gründen hat daher die Abgabenbehörde bei Ausübung des Ermessens zu Recht dem öffentlichen Interesse an der Einbringung der Abgaben

gegenüber dem Interesse der Bf., nicht zur Haftung herangezogen zu werden, den Vorzug gegeben.

Zum Einwand unrichtig durchgeföhrter Vorsteuerberichtigungen ist auszuföhren, dass diese mit der Voranmeldung für den Monat Mai 2013 verbucht wurden.

In diesem Zusammenhang dürfte der Bf. entgangen sein, dass für diesen Umsatzsteuervoranmeldungszeitraum keine Geschäftsführerhaftung geltend gemacht wurde und sie daher von einer allfälligen Unrichtigkeit der Vorsteuerberichtigung gar nicht betroffen ist. Eine allfällige Gutschrift wäre mit der Abgabenschuld für diesen Zeitraum zu verrechnen.

Daher konnte der Berufung nur teilweise Berechtigung zuerkannt werden.

Zulässigkeit einer Revision:

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig, da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis nicht von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Graz, am 8. Mai 2014