



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch StB., vom 16. April 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes X., vertreten durch FA-Vertr., vom 16. März 2007 betreffend Haftungsbescheid gemäß § 9 iVm § 80 BAO im Beisein der Schriftführerin S. nach der am 1. Dezember 2009 in 8018 Graz, Conrad von Hötendorf-Straße 14-18, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben. Die Haftungsinanspruchnahme wird auf folgende Abgabenschuldigkeiten in Höhe von 66.290,-- € eingeschränkt.

Aufgliederung

Abgabenart	Zeitraum	Fälligkeit	Betrag in €
DB	10/2005	15.11.2005	2.271,24
DZ	10/2005	15.11.2005	217,56
L	11/2005	15.12.2005	27.404,71
DB	11/2005	15.12.2005	0,--
DZ	11/2005	15.12.2005	0,--
L	12/2005	16.01.2006	20.158,69
DB	12/2005	16.01.2006	768,41
DZ	12/2005	16.01.2006	71,72
L	2005	16.01.2006	904,70
DB	2005	16.01.2006	17,13
DZ	2005	16.01.2006	1,67
L	01/2006	15.02.2006	8.139,09
DB	01/2006	15.02.2006	551,36
DZ	01/2006	15.02.2006	51,46
L	01/2006	15.02.2006	0,--
DB	01/2006	15.02.2006	0,--

DZ	01/2006	15.02.2006	0,--
U	12/2005	15.02.2006	5.732,26
			66.290,--

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) ist seit 22. Dezember 2004 selbständig vertretungsbefugter Geschäftsführer der primärschuldnerischen GmbH, über deren Vermögen mit Beschluss des Landesgerichtes für ZRS Graz vom 9. März 2006 das Konkursverfahren eröffnet wurde. Der Konkurs wurde mit Beschluss des vorhin genannten Gerichtes vom 5. Juli 2006 infolge Abschlusses eines Zwangsausgleiches gemäß § 157 KO aufgehoben.

Im angefochtenen Bescheid nahm das Finanzamt den Bw. für folgende Abgabenschuldigkeiten als Haftungspflichtigen in Anspruch:

Haftungsbescheidtabelle

Zeitraum	Abgabenart	Betrag in Euro
12/2005	Umsatzsteuer (U)	32.868,45
2005	Lohnsteuer (L)	48.468,10
2005	Dienstgeberbeitrag (DB)	22.717,33
2005	Zuschlag zum DB	2.135,96
01/2006	Lohnsteuer (L)	14.327,70
01/2006	Dienstgeberbeitrag (DB)	4.660,63
01/2006	Zuschlag zum DB (DZ)	440,38
	Summe	125.618,55

Begründend führte er aus, gemäß § 80 Abs. 1 BAO hätten die zur Vertretung juristischer Personen berufenen Organe alle Pflichten zur erfüllen, die den von ihnen Vertretenen obliegen und seien befugt, die diesen zustehende Rechte wahrzunehmen. Sie hätten insbesondere dafür zu sorgen, dass die Abgaben aus den Mitteln, die sie verwalten, entrichtet werden. Weiters verwies er auf den haftungsbegrenzenden Grundsatz der anteiligen Tilgung nach Maßgabe der Gläubigergleichbehandlung und seiner Durchbrechung bei der Auszahlung von Arbeitslöhnen im Zusammenhang mit der Nichtabfuhr von Lohnsteuer.

In seiner Berufung behauptete der Bw., der streitgegenständliche Abgabenrückstand habe sich erst ab dem 15. September 2005 aufgebaut. Selbst kurz vor Konkurseröffnung sei der Abgabenbehörde noch ein Betrag von 87.064,84 € bezahlt worden, woraus dem Finanzamt eher eine Bevorzugung als eine Benachteiligung eingeräumt wurde. Erst nach Erstellung des Jahresabschlusses zum 31. Dezember 2005 sei der Geschäftsführung das Vorliegen der

Zahlungsunfähigkeit bewusst geworden. Das daraufhin eingeleitete Insolvenzverfahren wurde mit einem Zwangsausgleich beendet. Im Übrigen seien die im Haftungsbescheid angeführten Beträge nicht nachvollziehbar (L 1/2006, L, DB, DZ 2005 pauschal angeführt), da sie von den Buchungsmittelungen abwichen. Auch müssten bei der Haftungsinanspruchnahme jene Lohnabgaben ausgeschieden werden, die auf nicht ausbezahlte Löhne entfielen.

Mit Vorhalt vom 29. Mai 2007 wurde der Bw. aufgefordert, eine Darstellung der Schuldenentwicklung der GmbH nach einem angeschlossenen Berechnungsmuster beizubringen, aus dem die Verbindlichkeiten zu Beginn des Kalendermonats, die Zugänge, Zahlungen und die Verbindlichkeiten zum Monatsende aufgegliedert nach Gläubigern hervorgehen sollten, um eine monatliche Unterdeckung der Abgabenschuldigkeiten errechnen zu können.

In seiner daraufhin eingereichten Vorhaltsbeantwortung vom 29. Juni 2007 führte er aus, eine Aufgliederung in Schuldzugänge und Zahlungen sei ihm nicht möglich gewesen, da ihm nur die Saldenlisten zu den einzelnen Stichtagen zur Verfügung standen. Die einzelnen Kontoblätter könnten derzeit auf Grund des inzwischen geänderten EDV-Systems und der Buchhaltungssoftware nicht ausgedruckt werden. Die Schuldenentwicklung zeige nur eine geringfügige Unterdeckung des Finanzamtes bezogen auf den Verbindlichkeitenstand per 31. Dezember 2005. Die Bankverbindlichkeiten, welche in diesem Zeitraum erheblich zurück gegangen seien, wurden dabei nicht einbezogen, da diese vollständig durch Zessionen besichert waren.

Mit Berufungsvorentscheidung wurde die Berufung vom Finanzamt vollinhaltlich abgewiesen. Begründend führte es aus, eine Schlechterstellung der Abgabenschuldigkeiten gegenüber den Bankverbindlichkeiten sei pflichtwidrig. Die Tatsache der zessionsweisen Besicherung des Bankkredites habe einen Einzug der Gelder durch die Bank zur Folge, die zu einer Umleitung von Geldern führte. Daher sei der Betriebsmittelkredit in die Betrachtung der Schuldenentwicklung einzubeziehen. Im Übrigen habe der Bw. die auf die ausbezahlten und nicht ausbezahlten Löhne entfallenden Lohnabgaben nicht getrennt, sodass diese in den Haftungsbetrag einzubeziehen seien. Der ursprüngliche durch die Prüfung festgesetzte Lohnsteuerbetrag sei durch vorzeitige Quotenzahlung in Anbetracht der kumulierten Verrechnung zu einem Teilbetrag abgedeckt worden, der letztlich wieder auf die richtige Höhe berichtigt wurde.

Im Vorlageantrag wird die finanzamtliche Beurteilung, es liege eine Schlechterstellung des Abgabengläubigers gegenüber der Bank vor, bemängelt, weil für diese ausschließlich die Bank- und nicht die Gesamtverbindlichkeiten herangezogen wurden. Der Abschluss der Zessionsvereinbarung wird durch deren Vorlage ausdrücklich bestätigt und darauf

hingewiesen, dass der Bw. nicht in der Lage war, frei über das Bankkonto verfügen zu können, da es in der Natur von Zessionen als Sicherstellung liege, dass die einlangenden Gelder dem Kredit gewährenden Bankinstitut zufließen und eine Ausnutzung des Kredites nach Maßgabe der zur Besicherung übertragenen Forderungen möglich ist. War der Forderungsstand niedriger, konnten mangels zedierter Rechnungen keine Verfügungen über den Betriebsmittelrahmen getroffen werden und der Geschäftsführer hatte somit nur geringere bzw. keine Mittel, die er verwalten konnte. Auf Grund dieser Überlegungen sei für die Beurteilung der Schlechterstellung des Finanzamtes gegenüber anderen Gläubigern erforderlich, dass besicherte Forderungen aus den Überlegungen der gleichmäßigen Befriedigung aller Gläubiger ausgenommen und bei der Betrachtung der Schuldenentwicklung nur die unbesicherten Verbindlichkeiten herangezogen werden. Dem zufolge betrugen die Finanzamtsverbindlichkeiten am 1. Jänner 2006 5,55% der gesamten und zum 9. März 2006 6,03% der unbesicherten Verbindlichkeiten. Daher wäre für die Unterstellung einer schuldhaften Pflichtverletzung nur der Differenzbetrag als Haftungsbetrag anzusetzen. Hinsichtlich der Trennung der bezahlten und nicht bezahlten Arbeitslöhne wird ein Auszug des Lohnsteuerprüfungsberichtes vorgelegt und dabei darauf hingewiesen, dass Quotenzahlungen nicht auf den ältesten Rückstand, sondern aliquot auf sämtliche offene Verbindlichkeiten anzurechnen wären.

Mit Schreiben des unabhängigen Finanzsenates vom 19. November 2008 wurde der Haftungsbetrag dem Bw. aufgegliedert bekannt gegeben, darauf hingewiesen, dass die entrichtete Zwangsausgleichsquote bereits berücksichtigt wurde, welche Abgabenschuldigkeiten die Nachforderungen aus der Lohnsteuerprüfung betreffen und eine weitere Aufstellung der Verbindlichkeiten zum Beginn der jeweiligen Fälligkeitszeitpunkte, deren Zugänge, sowie deren Zahlungen im Verhältnis zu den Gesamtverbindlichkeiten angefordert sowie um Darlegung der wirtschaftlichen Verhältnisse (Einkommens- und Vermögensverhältnisse, Sorgepflichten etc.) ersucht.

Aufgliederung des Haftungsbescheides:

Abgabenart	Zeitraum	Fälligkeit	Betrag in Euro
Dienstgeberbeitrag	10/2005	15.11.2005	6.123,59
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	10/2005	15.11.2005	586,58
Lohnsteuer	11/2005	15.12.2005	27.404,71
Dienstgeberbeitrag	11/2005	15.12.2005	10.569,69
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	11/2005	15.12.2005	986,54
Lohnsteuer	12/2005	16.01.2006	20.158,69

Dienstgeberbeitrag	12/2005	16.01.2006	5.892,72
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	12/2005	16.01.2006	550,--
Lohnsteuer	2005	16.01.2006	904,70
Dienstgeberbeitrag	2005	16.01.2006	131,33
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	2005	16.01.2006	12,84
Lohnsteuer	01/2006	15.02.2006	8.139,09
Dienstgeberbeitrag	01/2006	15.02.2006	3.161,48
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	01/2006	15.02.2006	295,08
Lohnsteuer	01/2006	15.02.2006	6.188,61
Dienstgeberbeitrag	01/2006	15.02.2006	1.499,15
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	01/2006	15.02.2006	145,30
Umsatzsteuer	12/2005	15.02.2006	32.868,45
			125.618,55

Die Abgabebeträge Lohnsteuer 2005 in Höhe von 904,70 €; Dienstgeberbeitrag 2005 in Höhe von 131,33 €; Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2005 in Höhe von 12,84 €; sowie Lohnsteuer für den Zeitraum 1/2006 in Höhe von 6.188,61 €, Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum 1/2006 in Höhe von 1.499,15 €, Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum 1/2006 in Höhe von 145,30 € resultierten aus dem Festsetzungsbescheid vom 10. November 2006.

In seiner Vorhaltsbeantwortung vom 13. Februar 2009 verwies der Bw. auf den Lohnsteuerprüfungsbericht, wonach die auf die Lohnabgaben für den Zeitraum 1/2006 entfallenden Teilbeträge des Haftungsbescheides auszuscheiden wären, weil diese Abgleichsdifferenzen nicht ausbezahlte Löhne betreffen. Weiters war der Vorhaltsbeantwortung eine Darstellung der monatlichen Schuldenentwicklung angeschlossen, aus der bei kumulierter Betrachtung über den Zeitraum vom 1. November 2005 bis 9. März 2006 (Konkurseröffnung) insgesamt sogar eine Besserstellung des Abgabengläubigers gegenüber der Gesamtgläubigerschaft um 6,75% hervorgehe. Zu berücksichtigen sei auch die vollständige Befriedigung der Abgabenverbindlichkeiten bis 5 Monate vor Insolvenzeröffnung und der geringe Anteil (10%) in Relation zu den Gesamtverbindlichkeiten. Sein monatlicher Nettolohn belaufe sich auf 2.600,-- €, wovon 600,-- € für einen Firmenkredit, 222,35 € für ein Bauspardarlehen und 375,-- € für Leasingraten aufgewendet werden müssten. Der im erstinstanzlichen Verfahren und im Vorlageantrag durch Forderungsabtretung (Globalzession) besicherte Bankkredit schien in der eingereichten Aufstellung der Entwicklung der Verbindlichkeiten und Zahlungen nicht mehr auf, weshalb der Bw. auf diesen Umstand und sowie darauf, dass die Aufstellung zur Beurteilung des Gleichbehandlungsgrundsatzes von

Fälligkeitstag zu Fälligkeitstag zu erfolgen habe, durch einen zweiten Vorhalt des unabhängigen Finanzsenates vom 20. März 2009 hingewiesen und zu einer entsprechenden Ergänzung veranlasst wurde.

In einer weiteren Vorhaltsbeantwortung vom 7. Mai 2009 wurden zwei Berechnungen - eine ausschließlich mit den unbesicherten und eine mit sämtlichen Verbindlichkeiten - eingereicht. Der Bw. folgerte aus seiner ersten Berechnung, dass über den Gesamtzeitraum der Abgabengläubiger mit 7,68% besser als die übrige Gläubigerschaft gestellt wurde. Wie bereits im bisherigen Verfahren erwähnt, sei er als Geschäftsführer nicht in der Lage gewesen, frei über das Bankkonto, sondern lediglich nach Maßgabe der in der Zessionsliste angeführten offenen Forderungen zu verfügen. Seines Erachtens müsste daher die Beurteilung der schuldhaften Pflichtverletzung unter Außerachtlassung der besicherten Bankverbindlichkeiten erfolgen.

In einer Email des unabhängigen Finanzsenates (3. Vorhalt) vom 13. Mai 2009 wurde eine ergänzte Aufstellung beginnend mit 15. Oktober 2005 abverlangt, da die für die Beurteilung der Gläubigergleichbehandlung maßgeblichen Teilbeträge für den Zeitraum Oktober 2005 nicht ausreichend ermittelt werden konnten.

In seiner Vorhaltsbeantwortung vom 18. Juni 2009 führte der Bw. aus, nur eine geringfügige Schlechterstellung des Abgabengläubigers in Höhe von 2,13% unter Außerachtlassung der besicherten Bankverbindlichkeiten erkennen zu können. Weiters wurden zwei verbesserte Berechnungsbeilagen wie in der früheren Vorhaltsbeantwortung angeschlossen.

Die Schriftsätze des Vorhalteverfahrens wurden dem Finanzamt zur Kenntnis gebracht. In der daraufhin eingereichten Äußerung vom 15. Juli 2009 wurde der Einwand nichtausbezahlter Löhne anerkannt, jedoch darauf verwiesen, dass entsprechend der vom Bw. beigebrachten Aufstellungen hervorgehe, dass bis zum 15. Februar 2006 alle Löhne ausbezahlt wurden. Weiters wurden in der vorgelegten Aufstellung Korrekturen aus Verschiebungen von Zahlungen und Gutschriften, die zu geringfügigen Änderungen der Ausfallsquote führen könnten, vorgenommen und eine berichtigte Berechnungstabelle beigefügt. Allgemein wurde die Eignung der Übermittlung der Aufstellung der Schuldenentwicklungen zum Nachweis, ob und in welcher Höhe die offenen Verbindlichkeiten bedient wurden, bezweifelt. In rechtlicher Hinsicht verwies es auf die bereits im angefochtenen Bescheid und der Berufungsvorentscheidung vorgebrachten haftungsbegründenden Elemente wie den durch den mit der Bank abgeschlossenen Mantelzessionsvertrag verletzten Gleichbehandlungsgrundsatz und deren Ausnahme bei der Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer.

Mit Ladung vom 10. August 2009 wurde die beantragte mündliche Berufungsverhandlung für 1. September 2009 anberaumt.

Im Schreiben vom 31. August 2009 erstattete die steuerliche Vertreterin einen der Vorbereitung der mündlichen Berufungsverhandlung dienenden Schriftsatz und führte aus, von Anbeginn bis zur Insolvenzeröffnung waren der Bw. und der Zweitgeschäftsführer selbständig vertretungsberechtigte Geschäftsführer. Die interne Aufgabentrennung zwischen den beiden Geschäftsführern war dergestalt geregelt, dass der primäre Aufgabenbereich des Bw. die Baustellenführung, -überwachung und die Kalkulation war. Der Zweitgeschäftsführer habe den Aufgabenbereich Rechnungswesen, Verwaltung und in geringerem Umfang Bautätigkeiten betreut. Mit dem Zahlungsverkehr habe er nichts zu tun gehabt, da es nicht in seinem Verantwortungsbereich fiel. Dieser wurde auch nicht durch Mitarbeiter der gegenständlichen GmbH, sondern durch die Gattin des Zweitgeschäftsführers, welche nicht angestellt war, wahrgenommen. Somit hatte der Bw. auch nicht die Möglichkeit der Weisungsgebung, da das Arbeitsverhältnis in Form von „Leiharbeit im Verwaltungsbereich“ durchgeführt wurde.

Es treffe ihn daher keine schuldhafte Pflichtverletzung, weil jeder der Geschäftsführer nur für seinen Aufgabenbereich die volle Verantwortung trage. Er konnte auch annehmen, dieser werde vom Mitgeschäftsführer vollständig und ordnungsgemäß erfüllt, weil er seit vielen Jahren als selbständiger Unternehmer tätig sei und in der Baubranche einen guten Ruf genieße. Daher hatte er auch keinen Grund an der Ordnungsmäßigkeit seiner Tätigkeit zu zweifeln.

Weitere Ausführungen betreffen die Ermessensübung bei der Haftungsinanspruchnahme, welche im angefochtenen Bescheid nicht geübt und begründet wurde.

Zur Haftungshöhe verweist er auf die bereits vom Finanzamt zugestandene Einschränkung des Haftungsbetrages. Angezweifelt wird jedoch die vom Finanzamt vertretene Rechtsmeinung, dass im Falle von Forderungsabtretungen an ein Kreditinstitut zur Kreditbesicherung dann eine Pflichtverletzung darstelle, wenn der Vertreter damit rechnen müsse, dass dem Vertretenen seine liquiden Mittel entzogen würden, wenngleich sie vom VwGH in Einzelentscheidungen bestätigt werde, jedoch sei dies nicht generell auf den Sachverhalt anderer Betriebe umzulegen. Seines Erachtens seien diese Bankverbindlichkeiten deshalb aus der Haftungsberechnung auszunehmen, da die Zessionsvereinbarung bereits vier Monate nach der Gründung des Unternehmens und nicht erst kurz vor der Insolvenz des Unternehmens abgeschlossen wurde. Zu Beginn der Tätigkeit konnte der Bw. daher nicht rechnen, dass durch diese Vereinbarung dem Unternehmen Gelder entzogen werden, welche

zur Erfüllung abgabenrechtlicher Verpflichtungen verwendet werden müssen. Seines Erachtens könnte dies nicht haftungsbegründend sein.

Zu seiner wirtschaftlichen Lage führte er aus, dass ihm trotz eines verfügbaren Monatseinkommens von 3.250,-- Euro und Sorgepflichten für ein Kind auf Grund der Aufstellung der Lebenshaltungskosten nur ein minimaler verfügbarer Betrag von 80,-- pro Monat verbleiben. Verwertbares Vermögen liege keines vor, zumal Vermögenswerte im Zuge der Insolvenz verwendet wurden. Der Betrieb der GmbH wurde inzwischen von einer anderen Baufirma übernommen. Bedingung für diese Übernahme war, dass er Gelder zur Erfüllung des Zwangsausgleiches in das Unternehmen einbringe. Durch die Bezahlung eines Betrages von 100.000,-- Euro habe er seine sämtlichen liquiden Mittel verbraucht, um den Gläubigern eine Quotenzahlung zu ermöglichen und das Unternehmen zu verkaufen. Damit konnte der Betrieb und die Arbeitsplätze erhalten werden. Eine weitere Haftungsanspruchnahme würde seinen wirtschaftlichen Ruin nach sich ziehen.

In der am 1. September 2009 abgehaltenen Berufungsverhandlung wurden die oa. Ausführungen des vorbereitenden Schriftsatzes mündlich vorgetragen.

Über Befragen des Verhandlungsleiters, warum der Einwand, für das Rechnungswesen und die Einhaltung abgabenrechtlicher Verpflichtungen sei der andere Geschäftsführer zuständig gewesen, erst nunmehr erhoben werde, erklärte der steuerliche Vertreter damit, weil die Rechtssache von verschiedenen Mitarbeitern seiner Kanzlei betreut und dieser Umstand zu wenig beachtet wurde. Die Namen und ladungsfähigen Anschriften der genannten Personen würden umgehend ergänzend bekannt gegeben.

Der Bw. gibt ergänzend an, dass er an der Firma nur zu 20% beteiligt war. Den Überweisungsverkehr habe die Gattin des Zweitgeschäftsführers geleitet, weil sie auch über die elektronischen TAN-Codes verfügte. Die Bankauszüge habe er schon zur Kenntnis bekommen und sie auch wöchentlich kontrolliert. Auf die Frage, warum nicht der für das Rechnungswesen verantwortliche Geschäftsführer das Insolvenzverfahren beantragt habe (wie noch in der Berufung ausgeführt), erklärte er, gemeinsam mit diesen beim Firmenanwalt gewesen zu sein. Vor der Tätigkeit bei der GmbH sei er bei einer anderen GmbH als Einzelgeschäftsführer und Gesellschafter tätig gewesen. Über die interne Aufgabentrennung bei der GmbH gebe es zwischen den beiden Geschäftsführern keine schriftliche Vereinbarung. Da die Familie des Zweitgeschäftsführers die maßgebliche Gesellschaftergruppe war, hatte sie in finanzieller Hinsicht auch entsprechenden Einfluss. Die Lohnverrechnung wurde bei dessen Firma vorgenommen. Da der Zahlungsverkehr von der Gattin des Zweitgeschäftsführers vorgenommen wurde, konnte er auf die Zahlungen keinen Einfluss nehmen. Zum Unterschied zur Vorgängerfirma habe er keinen Einfluss auf das Zahlungsverhalten gehabt.

Die mündliche Verhandlung wurde zur Vornahme weiterer Erhebungen im Beweisverfahren vertagt.

Der in der erstreckten mündlichen Berufungsverhandlung geladene Zweitgeschäftsführer führte aus, in der gegenständlichen GmbH lediglich als gewerberechtlicher Geschäftsführer fungiert zu haben und als handelsrechtlicher im Firmenbuch eingetragen gewesen zu sein. Die operative Geschäftsführung oblag dem Bw. In seiner Funktion habe er hauptsächlich als Eigentümerversorger gewirkt. Betriebsgegenstand der GmbH war vorwiegend Tiefbau, der vom Bw. fachlich wahr genommen wurde. Persönlich sei er im Unternehmen der Bw. glaublich einmal im Monat zu Besprechungen gewesen, in denen die Auftragsvergabe und das Kreditengagement bei der Bank erörtert wurde. Die finanzielle Schieflage des Unternehmens habe sich im September 2005 abgezeichnet und es wurde versucht über eine andere Firma eine Verminderung des zu erwartenden negativen Jahresergebnisses zu erreichen. Ansprechpartner für Kunden und Lieferanten sei der Bw. gewesen. Von Abgabenrückständen sei ihm damals nichts bekannt geworden. Die ersten Zahlungsschwierigkeiten des Unternehmens seien anlässlich der Auszahlung der doppelten Löhne (Weihnachtsgeld) aufgetreten. Bei der Gebarung der Banküberweisungen habe er die vom Bw. erstellten elektronischen Überweisungslisten überblicksweise durchgesehen und dann (mit-) freigegeben. Weiters gab er bekannt, dass die Buchhaltung der GmbH am dortigen Firmenstandort geführt wurde und es Rückfragen bei der Buchhalterin gegeben habe. Es sei auch möglich, dass die faktische Verwendung der elektronischen TAN-Codes auch von der Buchhalterin seines Unternehmens oder seiner Ehegattin geschehen sei.

Die weiters befragte Ehegattin des Zweitgeschäftsführers gab an, in keinem entsprechenden Rechtsverhältnis zur GmbH gestanden und mit dem Zahlungsverkehr und kaufmännischen Belangen nichts zu tun gehabt, sondern lediglich einmal pro Woche die Bankbelege gebucht zu haben.

Der zeugenschaftlich befragte Minderheitsgesellschafter führte aus, im September 2005 anlässlich einer Gesellschafterbesprechung über das laufende Betriebsergebnis der GmbH informiert worden zu sein. Der Zweitgeschäftsführer wäre als gewerberechtlicher Geschäftsführer tätig gewesen und hätte lediglich das Eigentümerinteresse als Gesellschafter in der Geschäftsführung vertreten. Das operative Geschäft und den Zahlungsverkehr hätte der Bw. über gehabt. Es gab im Unternehmen der Gruppe eine Funktionstrennung zwischen allen drei Gesellschaften, wobei jeder Geschäftsführer für seinen Bereich zuständig war. Seitens der (gemeinsamen) Buchhaltung wurden jedem Geschäftsführer entsprechende Zahlungslisten übergeben, der dann die entsprechenden Verfügungen traf. Den ersten TAN-Code habe die Buchhalterin Schauer innegehabt. Es wären dies die Codes des Bw. gewesen. Es kam auch

vor, dass die Zahlungsvorschlagslisten vom zweitzzeichnungsberechtigten Geschäftsführer korrigiert wurden.

Ergänzend legte der steuerliche Vertreter der Bw. den Geschäftsführervertrag vor, verweist insbesondere auf Punkt 3 Abs. 3 vorletzter Punkt über die Grenzen der Geschäftsführerbefugnis, wonach die Anweisung von Zahlungen nur gemeinsam mit dem zweiten Geschäftsführer getätigt werden dürfen sowie eine schriftliche Stellungnahme der Buchhalterin über den Arbeitsablauf, aus der hervorgeht, dass die Rechnungen nach Rechnungseingang geprüft und durch den Bw. freigegeben wurden. Im Anschluss daran würde eine Zahlungsvorschlagsliste von der Buchhaltung erstellt, durch den Bw. freigegeben und von der Gattin des Zweitgeschäftsführers geprüft. Die Übergabe der TAN-Codes erfolgte durch diese an die Buchhalterinnen, welche die Zahlungen veranlassten. Inhaltlich sei die Zahlungsvorschlagsliste vor der Ausfertigung von der Geschäftsleitung festgelegt, danach diese wiederum zur Unterschrift der Geschäftsleitung vorgelegt und zur Zahlung vorbereitet und weisungsgemäß durchgeführt worden.

Hierzu ergänzte der Bw., seine TAN-Codes an die Buchhalterin übergeben zu haben. Über kaufmännische Belange hätte der „Mehrheitseigentümer“ (gemeint: der Zweitgeschäftsführer) entschieden. Die Zahlungsvorschlagslisten habe er kontrolliert und im Wesentlichen den vorgeschlagenen Fälligkeiten Rechnung getragen und auch keine Zahlungen verhindert. Eventuell eingehende Zahlungserinnerungen und Mahnungen etc. habe er an die Buchhaltung weitergeleitet.

In ihren Schlussvorträgen beziehen sich die verfahrensbeteiligten Parteien auf die bisher erstatteten schriftlichen Stellungnahmen, wobei der steuerliche Vertreter bemängelte, der angefochtene Bescheid habe für die Haftungsinanspruchnahme des Bw. keine Ermessensentscheidung getroffen, weil es nicht in seiner alleinigen Gewalt stand, Zahlungen durchzuführen. Weiters bezog er sich auf den namens des Zweitgeschäftsführers an das Finanzamt eingereichten Schriftsatz vom 14. Oktober 2009, indem dieser verweist, die Ausnahme vom Gleichbehandlungsgrundsatz gelte hinsichtlich der abzuführenden Lohnsteuer auch dann, wenn es durch die volle Auszahlung der Nettolöhne und Nichtzahlung der Lohnsteuer möglich wurde, den Betrieb aufrecht zu halten und im Zwangsausgleich die Gläubiger mit einer höheren Quote zu befriedigen, was grundsätzlich nichts am Verschulden des betrauten Geschäftsführers ändere; jedoch sei bei der Bemessung des Schadens zu untersuchen, welcher dann eingetreten wäre, wenn schon vorher die Löhne nicht zur Gänze ausgezahlt worden wären mit der Konsequenz, dass Aufträge nicht fertig gestellt hätten werden können, Pönalzahlungen zu leisten wären und daher ein Zwangsausgleich gar nicht durchführbar gewesen wäre.

Über die Berufung wurde erwogen:

In rechtlicher Hinsicht geht der unabhängige Finanzsenat von folgenden Überlegungen aus:

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

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. Die in Abgabenvorschriften geregelten persönlichen Haftungen werden durch Erlassung von Haftungsbescheiden (§ 224 Abs. 1 BAO) geltend gemacht. In diesen ist der Haftungspflichtige unter Hinweis auf die gesetzliche Vorschrift, die seine Haftungspflicht begründet, aufzufordern, die Abgabenschuld, für die er haftet, binnen einer Frist von einem Monat zu entrichten.

Strittig ist, ob den Bw. ein Verschulden im Sinne des § 9 Abs. 1 BAO trifft.

Der erstmals im vorbereitenden Schriftsatz zur mündlichen Verhandlung erhobene Einwand, es habe eine interne Aufgabentrennung zwischen den beiden selbständig vertretungsberechtigten Geschäftsführern gegeben, dass der primäre Aufgabenbereich des Bw. die Baustellenführung-, -überwachung und Kalkulation war und der Zweitgeschäftsführer den Aufgabenbereich Rechnungswesen innegehabt hätte, sowie der Zahlungsverkehr sei nicht durch Mitarbeiter der GmbH, sondern durch die Gattin des Zweitgeschäftsführers durchgeführt worden, konnte nicht in der behaupteten Weise verifiziert werden.

Die Darlegungen des Zweitgeschäftsführers, wonach es eine zumindest schlüssige Geschäftsverteilung mit dem Bw. gegeben habe, erscheinen überzeugender, zumal eine unmittelbare Wahrnehmung sämtlicher Geschäftsführungsagenden durch ihn schon auf Grund seiner Haupttätigkeit im eigenen Unternehmen in der Triesterstraße nicht nahe liegend erscheint, da er seinen Ausführungen zufolge nur einmal im Monat im Unternehmen der Primärschuldnerin gewesen sei. Daher ist anzunehmen, dass die unmittelbare Geschäftsführung durch den Bw. vor Ort erfolgte. Ebenso konnte die anlässlich der ersten mündlichen Verhandlung im vorbereitenden Schriftsatz aufgestellte Behauptung, Mitarbeiter der GmbH wären überhaupt nicht am Zahlungsverkehr beteiligt gewesen, nicht verifiziert werden, weil dies sowohl vom Zweitgeschäftsführer, seiner Gattin, der vom steuerlichen Vertreter vorgelegten schriftlichen Aussage der Buchhalterin und letztlich vom Bw. selbst zugestanden wurde, indem er ausführte, die Verwendung seiner TAN-Codes für die Freigabe von Überweisungen der Buchhalterin zur Verfügung gestellt zu haben. Die Darlegungen des Zweitgeschäftsführers werden im Wesentlichen auch vom Minderheitsgesellschafter (1%) bestätigt, dessen Firma Teile der Buchhaltungsagenden der GmbH mitbesorgte. Die

Zahlungsvorschlagslisten seien dem Bw. als Geschäftsführer übergeben, der dann die Weiterleitung an die Bank veranlasste.

Im Übrigen führte der Bw. in der mündlichen Verhandlung als Partei selbst aus, die Zahlungsvorschlagslisten kontrolliert und im Wesentlichen den vorgeschlagenen Fälligkeiten Rechnung getragen zu haben. Auf die Frage, ob er die Geschäftskorrespondenz einschließlich der Zahlungserinnerungen und Mahnungen erhalten hätte, gestand er dies zu. Was in der weiteren Folge geschah, äußerte er sich eher undeutlich und allgemein in der Weise, er habe diese der „Buchhaltung“ weitergegeben.

Auf Grund dieser nach und nach unter dem Eindruck des abgeführten Beweisverfahrens erfolgten Zugeständnissen, ist in freier Beweiswürdigung auf die Übernahme abgabenrechtlicher Verantwortlichkeit als Geschäftsführer und die Befassung mit Gebarung und Disposition über das Firmenvermögen zu schließen. Die in der mündlichen Verhandlung vorgestellte Gestion des Geschäftsführers vermittelt den Eindruck, er habe die Geschäftsführung in der Krise des Unternehmens eher „laufen lassen“, wenn auch die Verfügung der Auszahlung von Nettoarbeitslöhnen wohl nicht weiter zu bestreiten war. Ebenso unterblieb auch eine Einflussnahme in Form einer Zahlungsverhinderung der von den Mitarbeitern des Unternehmens vorbereiteten Zahlungsvorschläge in Wahrnehmung abgabenrechtlicher Verantwortung. Infolge faktischer Handlungseinschränkung der Dispositionsmöglichkeit über das liquide Firmenvermögen ist davon auszugehen, dass die dringendsten wichtigsten zur unmittelbaren Aufrechterhaltung des Geschäftsbetriebes angefallenen fälligen Verbindlichkeiten bedient wurden.

Abgesehen davon, ist der erst im fortgeschrittenen Verfahrensstadium erhobene Einwand der fehlenden abgabenrechtlichen Verantwortlichkeit als parteiliche Zweckbehauptung zu qualifizieren, der letztendlich keine hinreichende Glaubwürdigkeit beizumessen war, zumal es dem Bw. unbenommen geblieben wäre, bereits in Berufung, Vorlageantrag und Vorhaltsbeantwortungen zweckdienliche Prozessbehauptungen aufzustellen, um einen entsprechenden Ermittlungsaufwand der bescheiderlassenden Behörde auszulösen. Die dazu abgegebene Erklärung des Sachbearbeiterwechsels in der Kanzlei der steuerlichen Vertreterin vermag diesen wohl wesentlichen Umstand nicht aufzuklären, zumal einerseits eine derartige Vorgangsweise der Tatsachenbestreitung nicht als üblich angesehen werden kann und andererseits daran zu erinnern ist, dass seit dem Vorlageantrag die Berufungssache von dem in der mündlichen Verhandlung eingeschrittenen Parteienvertreter betreut wurde.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes haftet der Vertreter nicht für sämtliche Abgabenschulden des Vertretenen in voller Höhe, sondern - was sich aus dem Wort

"insoweit" in § 9 BAO eindeutig ergibt - nur in dem Umfang, in dem eine Kausalität zwischen der (schuldhaften) Pflichtverletzung des Vertreters und dem Entgang von Abgaben besteht.

Bei mehreren Vertretern können die Aufgaben verteilt werden. Entsprechend der Rechtsprechung haben die Abgabenbehörden Feststellungen darüber zu treffen, ob eine Verteilung der Geschäfte vorlag, die den Bw. von der Wahrnehmung abgabenrechtlicher Pflichten entbunden hat. Gegenständlich konnte zwar keine schriftliche Geschäftsverteilung, jedoch eine konkludent-faktische festgestellt werden, zumal eine Formvorschrift für die Beschlussfassung der Geschäftsführer dem Gesetz nicht entnommen werden kann (VwGH 18. November 1991, 90/15/0123). Aus den Zeugenaussagen, wonach der Bw. für das operative Geschäft zuständig war, ist darunter wohl zu verstehen, dass die Entrichtung der laufenden Abgaben auch darunter fiel. Die Tatsache, dass Überweisungen vom Zweitgeschäftsführer gegengezeichnet werden mussten, ist letztlich nicht streitentscheidend, zumal die Initiative über die Disposition des Gesellschaftsvermögens primär vom Bw. ausging. Daher kann auch dem Umstand der gelegentlichen Korrektur der vom Bw. erstellten Zahlungsvorschlagslisten keine ausschlaggebende Bedeutung zukommen.

Eine derartige Aufgabenverteilung bewirkt allerdings nicht, dass ein Vertreter sich um die Tätigkeit der anderen nicht mehr zu kümmern braucht. Diese kann ihn aber exkulpiert, wenn er sich diesbezüglich nach der Lage des Falles auf den intern zuständigen Vertreter verlassen durfte. Primär ist jener Vertreter, der mit der Besorgung der Abgabenangelegenheiten betraut ist, zur Haftung heranzuziehen.

Reichten somit die liquiden Mittel nicht zur Begleichung sämtlicher Schulden und haftet der Vertreter, weil er die Abgabenforderungen nicht wenigstens anteilig befriedigt und somit den Abgabengläubiger benachteiligt hat. Die Haftung des Vertreters erstreckt sich auf jenen Betrag, um den bei gleichmäßiger Behandlung sämtlicher Gläubiger die Abgabenbehörde mehr erlangt hätte als sie infolge pflichtwidrigen Verhaltens des Vertreters tatsächlich bekommen hat (VwGH 22. September 1999, 96/15/0049). 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 dem Vertreter. Vermag er nachzuweisen, welcher Betrag bei anteilmäßiger Befriedigung der Forderungen an die Abgabenbehörde abzuführen gewesen wäre, 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 29. Jänner 2004, 2000/15/0168).

Diese qualifizierte Mitwirkungspflicht des Geschäftsführers bedeutet 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, jedenfalls aber konkrete Feststellungen über die von ihm angebotenen Entlastungsbehauptungen zu treffen (VwGH 28. April 2009, 2004/13/0067, 13. April 2005, 2004/13/0160). Daher war es Aufgabe der Behörde, den Bw. zur erforderlichen Präzisierung seines Vorbringens durch rechnerische Darlegung jener Beträge zu verhalten, deren Entrichtung zu den jeweiligen Abgabefälligkeiten in Gegenüberstellung mit den sonstigen Verbindlichkeiten und unter Berücksichtigung der Zug-um-Zug-Geschäfte der Gesellschaft sowie sämtlicher Zahlungen dem Gebot der Gleichbehandlung aller Forderungen jeweils entsprochen hätte (VwGH 27. August 2008, 2006/15/0010).

Die in der schriftlichen Äußerung des Finanzamtes bloß allgemein zum Ausdruck gebrachte Befürchtung der möglicherweise fehlenden Eignung der Schuldenentwicklungs- und Tilgungsaufstellungen zum Nachweis der Einhaltung der Gläubigergleichbehandlung, kann der unabhängige Finanzsenat nicht in der Weise teilen. In diesem Zusammenhang darf in Erinnerung gebracht werden, dass es sich mit den im erstinstanzlichen Verfahren vom Bw. abgeforderten und beigebrachten Schuldenaufstellungen inhaltlich kaum auseinander gesetzt, geschweige denn, sich veranlasst sah, den Bw. zu einer entsprechenden Konkretisierung und Ergänzung veranlassen, sondern sich ausschließlich auf das haftungsbegründende Element der Zedierung offener Kundenforderungen gestützt, und dabei bei einigen der haftungsgegenständlichen Abgaben wohl übersehen hat, den Ausfall fiktiv so zu ermitteln, wenn der Geschäftsführer mit den vorhandenen Mitteln sämtliche Gläubiger gleichbehandelt hätte. Die von der Rechtsprechung des VwGH statuierte qualifizierte Mitwirkungs- und Darlegungsverpflichtung des Geschäftsführers einer juristischen Person kann allerdings nicht so weit gehen, dass eine Beweisführung der Höhe des schuldhaften Abgabenausfalls gänzlich verunmöglicht, der Haftungspflichtige für den gesamten Abgabenausfall verantwortlich gemacht und die Abgabenbehörde von ihrer Ermittlungspflicht gänzlich freigestellt wird (VwGH 28. April 2009, 2004/13/0067).

Gegen die Gleichbehandlungspflicht verstößt ein Geschäftsführer, der Abgabenschulden bei Fälligkeit nicht vollständig entrichtet, dann nicht, wenn die Mittel, die ihm zur Verfügung stehen, nicht für die Entrichtung aller Verbindlichkeiten der Gesellschaft ausreichen, er aber die Abgabenschulden im Vergleich zur Summe der anderen Verbindlichkeiten nicht schlechter behandelt und diesem Verhältnis entsprechend anteilig erfüllt; insoweit ist auch das Ausmaß der Haftung bestimmt. Dies setzt allerdings voraus, dass der Geschäftsführer im Verfahren betreffend seine Heranziehung zur Haftung die Grundlagen für die behördliche Feststellung des zum jeweiligen Fälligkeitszeitpunkt zur Bezahlung der Abgabenschuld zur Verfügung stehenden Anteils an liquiden Mitteln beigebracht hat (VwGH 17. Dezember 2002,

2002/17/0151). Was die Beschränkung der verfügbaren Mittel durch Abschluss eines Zessionsvertrages anlangt, darf die wiederholt bestätigte Rechtsprechung des VwGH (u.a. 24. September 2008, 2007/15/0252) in Erinnerung gerufen werden, wonach der Abschluss eines Mantelzessionsvertrages mit der Bank eine Pflichtverletzung darstellt, wenn der Geschäftsführer damit rechnen muss, durch die Zession die liquiden Mittel zur Berichtigung anderer Schulden als der Bankschulden, insbesondere der Abgabenschulden der GmbH, zu entziehen. Der Abschluss eines solchen Vertrages ist dem Vertreter der GmbH als Pflichtverletzung somit bereits vorzuwerfen, wenn er es unterlassen hat – insbesondere durch entsprechende Vertragsgestaltung – vorzusorgen, dass auch im Falle einer Änderung der Verhältnisse, wenn diese bei Aufwendung entsprechender Sorgfalt nicht als unvorhersehbar zu werten ist, die Bedienung der anderen Schulden, insbesondere der Abgabenschulden, nicht durch diesen Vertrag beeinträchtigt wird (VwGH 16. September 2003, 2000/14/0179). Daher können die Bankschulden, wie das Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung zutreffend vermeint, bei der Beurteilung der Gläubigergleichbehandlung nicht gänzlich außer Betracht bleiben, sondern sind so einzurechnen, als ob keine solche Vereinbarung geschlossen und die Forderungseingänge aliquot allen Gläubigern der GmbH zu Gute gekommen wären. Einerseits soll damit nicht verschwiegen werden, dass die bloße Tatsache des Vorliegens einer solchen Vereinbarung die Abgabenbehörden nicht von der zahlenmäßigen Ermittlung der Benachteiligung des Abgabengläubigers entbindet und andererseits ist ein gänzlich Ausscheiden des Betriebsmittelkredites - wie es dem Bw. vorschwebt - dem Grundsatz der Gläubigergleichbehandlung widersprechend abzulehnen.

Zu den angestellten Berechnungen ist anzumerken, dass nach der Judikatur des VwGH eine lediglich summarische Betrachtung über den gesamten haftungsrelevanten Zeitraum nicht zulässig ist, sondern auf den jeweiligen Fälligkeitszeitpunkt abzustellen wäre (VwGH 19. November 1998, 97/15/0115, 26. November 2002, 2000/15/0081), jedoch hat der UFS bereits wiederholt eine Zeitrumbetrachtung zugelassen, da eine isoliert auf einzelne Fälligkeitstage abgestellte Betrachtung in der Praxis nur schwer möglich ist und auch bei Zahlungsverzügen zu Verzerrungen führen könnte (UFS 10. Oktober 2007, RV/1907-W/07, 8. Oktober 2007, RV/2322-W/05). Bei einer punktuellen Betrachtung der Zahlungen an nur einem bestimmten Tag eines Monats (Fälligkeitstag idR 15. eines Monats) würde eine Bevorzugung anderer Gläubiger im Zeitraum vor oder nach diesem Stichtag außer Betracht bleiben.

Vom Gleichbehandlungsgrundsatz ausgenommen ist die Abfuhr der Lohnsteuer. Reichen die einem Vertreter zur Verfügung stehenden Mittel für die Entrichtung der auf die ausbezahlten Löhne entfallenden Lohnsteuer nicht aus, darf der Geschäftsführer gemäß § 78 Abs. 3 EStG 1988 nur einen entsprechend niedrigeren Betrag zur Auszahlung bringen, sodass die davon

einbehaltene Lohnsteuer auch abgeführt werden kann. Wird dagegen die auf ausbezahlten Löhne entfallende Lohnsteuer nicht einbehalten und an das Finanzamt abgeführt, ist nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes - ungeachtet der wirtschaftlichen Schwierigkeiten der Primärschuldnerin - von einer schuldhaften Pflichtverletzung des Geschäftsführers auszugehen. Die Verpflichtung eines Vertreters nach § 80 BAO geht hinsichtlich der Lohnsteuer über das Gebot der gleichmäßigen Behandlung aller Schulden (bzw. aller Gläubiger) hinaus (VwGH 21. Dezember 2005, 2004/14/0146; 25.2.2003, 97/14/0164). Nur wenn die der haftungsgegenständlichen Lohnsteuer zugrunde liegenden Löhne tatsächlich nicht mehr ausbezahlt worden sind, liegt keine schuldhafte Pflichtverletzung im Sinne des § 9 BAO vor, da der Arbeitgeber gemäß § 78 Abs. 1 EStG 1988 die Lohnsteuer nur bei einer entsprechenden Lohnzahlung einzubehalten hat.

Undeutlich bleiben in diesem Zusammenhang die bw. Ausführungen, bei der Bemessung des Schadens sei zu untersuchen, welcher Schaden dann eingetreten wäre, wenn schon vorher die Löhne nicht zur Gänze ausgezahlt worden wären mit der Konsequenz, dass Aufträge nicht fertig gestellt hätten werden können, Pönalzahlungen zu leisten wären und daher ein Zwangsausgleich gar nicht durchführbar gewesen wäre. Abgesehen davon, dass seitens des Bw. ein fiktiver Sachverhalt unterstellt wird, ist es nicht Aufgabe der Abgabenbehörden sich zu bloß fiktiv eingetretenen Umständen zu äußern. Welches Beweisergebnis damit für den Bw. abgeleitet werden soll, kann die Abgabenbehörde nicht nachvollziehen, zumal sie den Bw. an einer derartigen unternehmerischen Disposition nicht gehindert hat. Im Übrigen kann dem unterschwellig wohl angedeuteten Faktum, dass bei der Auszahlung von Arbeitslöhnen Lohnsteuer anfällt und damit überhaupt zu einem Abgabensanspruch führt, keine Relevanz zukommen.

Die Vergrößerung des Schadens aus nicht fertig gestellten Aufträgen durch Nichtzahlung der Nettolöhne kann nicht als Argument für einen geringeren Schaden dienen, zumal der Bw. übersieht, dass der Arbeitgeber als lohnauszahlende Stelle fremde Steuerverbindlichkeiten nämlich die Einkommensteuer der Arbeitnehmer zu entrichten hat. Derartige hypothetische Überlegungen sind wohl eher dem allgemeinen Unternehmer- und weniger dem Gläubigerrisiko zuzuordnen.

Entsprechend dem Lohnsteuerprüfungsbericht für die Zeiträume 2005-2006 konnte entnommen werden, dass die für Jänner 2006 festgestellte Abfuhrdifferenz in Höhe von 1.425,-- € nichtausbezahlte Löhne betrifft. Daher werden die für den Zeitraum Jänner 2006 mit Haftungs- und Zahlungsbescheid vom 10. November 2006 festgesetzten Lohnabgaben für den Zeitraum Jänner 2006 aus der Haftungssumme ausgeschieden. Abgesehen davon sind in diesem Bescheid Abgabenschuldigkeiten der Zeiträume Februar und März 2006 im Zeitraum

Jänner 2006 mit den Fälligkeiten 15. März 2006 und 15. April 2006 enthalten, für welche den Geschäftsführer bedingt durch die Konkursöffnung keine Verantwortlichkeit mehr trifft, da ihm die Verfügung über die bei der Primärschuldnerin allenfalls noch vorhandenen Mittel entzogen war. Unberührt bleiben allerdings die durch die Zwangsausgleichsquote nicht gedeckten mit Buchungstag 16. Februar 2006 am Abgabekonto belasteten von der GmbH gemeldeten und aber nicht entrichteten Abgabenschuldigkeiten von den tatsächlich ausbezahlten Arbeitslöhnen für den Lohnzahlungszeitraum Jänner 2006.

Die Geltendmachung einer Haftung ist in das Ermessen der Abgabenbehörde gestellt (VwGH 23. Jänner 1997, 95/15/0173), 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. Aus dem auf die Hereinbringung der Abgabenschuld beim Haftenden gerichteten Besicherungszweck der Haftungsnorm folgt, dass die Geltendmachung der Haftung in der Regel ermessenskonform ist, wenn die betreffende Abgabe beim Primärschuldner uneinbringlich ist (VwGH 25. Juni 1990, 89/15/0067). Die Nichtentrichtung der vom Bescheidspruch umfassten Abgaben ist dem Bw. als damals verantwortlichen Geschäftsführer anzulasten, weshalb er aus Gründen der Zweckmäßigkeit im Sinne des öffentlichen Interesses des Staates an der Einbringung der Abgaben als Haftungspflichtiger in Anspruch zu nehmen war. Selbst wenn auf Grund der derzeitigen wirtschaftlichen Situation des Bw. die Abgaben im Hinblick auf anderweitig eingegangene Verbindlichkeiten möglicherweise erschwert einbringlich sind, ließe sich daraus eine Unzumutbarkeit der Haftungsinanspruchnahme nicht ableiten, weil es nach der Rechtsprechung nicht zutrifft, dass die Haftung nur bis zur Höhe der aktuellen Einkünfte bzw. des aktuellen Vermögens geltend gemacht werden dürfte (VwGH 29. Juni 1999, 97/14/0128). Im Übrigen sind die bw. Angaben über die Höhe der tatsächlichen Verbindlichkeiten (Firmenkredit, Bauspardarlehen, Leasingverbindlichkeiten) als eher undeutlich zu bezeichnen, weil weder die Laufzeit noch die aushaftenden Beträge konkretisiert wurden. Die Rückzahlung von Bauspardarlehen lässt im Allgemeinen den Rückschluss auf bestehendes – allerdings nicht schuldfreies - Liegenschaftsvermögen zu. Der Bw. ist 46 Jahre alt und wird voraussichtlich noch geraume Zeit im Erwerbsleben stehen. Im Übrigen ist es ihm von seinem monatlichen Nettolohn von ca. 2.600,- € unter Berücksichtigung von Sorgepflichten für einen Sohn möglich, andere Gläubiger zu bedienen, womit eine Haftungsinanspruchnahme im Interesse der Allgemeinheit tunlich erscheint.

Zur Ermittlung des nachstehenden Haftungsbetrages werden folgende Feststellungen getroffen:

Die in der vorhin erwähnten aufgegliederten Form des Haftungsbescheides genannten Beträge wurden in den folgenden Rechenschritten ermittelt:

1. Die im Erstbescheid ausgewiesenen Beträge gehen von den bei der Primärschuldnerin (GmbH) nicht durch die Zwangsausgleichsquote entrichteten Abgabenschuldigkeiten aus.
2. Die Abgabenteilbeträge für den Zeitraum Jänner 2006, Lohnsteuer in Höhe von 6.188,61 €, Dienstgeberbeitrag in Höhe von 1.499,15 €, Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag in Höhe von 145,30 € (vgl. Vorhalt des unabhängigen Finanzsenates vom 19. November 2008) sind die um die Ausgleichsquote gekürzten Beträge.

Im Festsetzungsbescheid des Ergebnisses der Lohnsteuerprüfung für den Zeitraum Jänner 2006 vom 10. November 2006 ist die Lohnsteuer in Höhe von 7.735,76 €, der Dienstgeberbeitrag in Höhe von 1.873,94 € und der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag in Höhe von 181,62 € ausgewiesen. Aus dem Prüfungsbericht vom 13. Juli 2006 geht allerdings hervor, dass die für das Jahr 2006 ausgewiesenen Beträge („Ergebnisübersicht für das Jahr 2006“, Seite 3), im Bescheid für den Monat Jänner 2006 festgesetzt wurden, allerdings auch die Monate Februar und März 2006 (Fälligkeitstage 15. März 2006 und 15. April 2006, die bereits nach der Konkurseröffnung am 9. März 2006 gelegen sind) miteinbezogen wurden. Außerdem betreffen die für den Jänner ausgewiesenen Abgleichsdifferenzen vom Arbeitgeber (GmbH) **nicht (mehr) ausbezahlte** Löhne (Forderungen an den Insolvenzausgleichsfonds). Da somit in rechtlicher Hinsicht (siehe später) gleichsam konkurrierend Lohnabgaben für nicht mehr von der GmbH ausbezahlte Löhne festgesetzt als auch für Zeiträume haftungsgegenständlich gemacht wurden, für die der Geschäftsführer nicht mehr verantwortlich gemacht werden konnte, erübrigen sich weitergehende Feststellungen und Aufgliederungen, welche Teilbeträge der für den Zeitraum 1/2006 festgesetzten Lohnabgaben (L, DB, DZ) auf die Monate Februar und März 2006 entfallen.

3. In rechnerischer Hinsicht wurde der Bw. für den schuldhaften Abgabenausfall der Höhe nach entsprechend der Aufstellung des Finanzamtes vom 15. Juli 2009, Beilage 2, fußend auf der bw. Vorhaltsbeantwortung vom 18. Juni 2009 angeführten Prozentsätze (37,09%, 13,04%, 17,44%) hinsichtlich der Umsatzsteuervorauszahlungen, Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag) in Anspruch genommen, welche nur unwesentlich von der Beilage inkl. besicherter Bankverbindlichkeiten (37,19%, 10,74%, 18,96%) abweicht. Die Prozentsätze erscheinen im Hinblick auf den eingereichten Jahresabschluss zum 31. Dezember 2005, dargestellten Gesamtverbindlichkeiten in Höhe von 3.165.347,24 € und der auf Seite 3 der Beilage 2 der Vorhaltsbeantwortung vom 18. Juni 2009 ausgewiesenen Summe der Alt-

und Neuverbindlichkeiten (Dezember 2005/ Jänner 2006) in Höhe von 3.449.511,13 € plausibel. In Ermangelung weiterer Unterlagen beruht diese Schlüssigkeitsprüfung auf einer Schätzung des Medianwertes von 3.050.166,80 € (die Hälfte der Summe der Alt- und Neuverbindlichkeiten und des Standes per 15. Dezember 2005 plus Zugänge und per 16. Jänner 2006, d.i. 3.449.511,23 € + 2.650.822,37 € = 6.100.333,60 €), der bis auf eine Abweichung von 3,5% des Bilanzwertes in Höhe von 3.165.347,24 € nahe kommt.

Ermittlung des Haftungsbetrages

AA	ZR	F	Betrag in €	Quote	Ist-Q.	Ausfall	Betrag in €
DB	10/2005	15.11.2005	6.123,59	41,21%	4,12%	37,09%	2.271,24
DZ	10/2005	15.11.2005	586,58	41,21%	4,12%	37,09%	217,56
L	11/2005	15.12.2005	27.404,71			100%	27.404,71
DB	11/2005	15.12.2005	10.569,69	25,53%	58,65%	0%	0,--
DZ	11/2005	15.12.2005	986,54	25,53%	58,65%	0%	0,--
L	12/2005	16.01.2006	20.158,69			100%	20.158,69
DB	12/2005	16.01.2006	5.892,72	23,08%	10,04%	13,04%	768,41
DZ	12/2005	16.01.2006	550,--	23,08%	10,04%	13,04%	71,72
L	2005	16.01.2006	904,70			100%	904,70
DB	2005	16.01.2006	131,33	23,08%	10,04%	13,04%	17,13
DZ	2005	16.01.2006	12,84	23,08%	10,04%	13,04%	1,67
L	01/2006	15.02.2006	8.139,09			100%	8.139,09
DB	01/2006	15.02.2006	3.161,48	19,03%	1,59%	17,44%	551,36
DZ	01/2006	15.02.2006	295,08	19,03%	1,59%	17,44%	51,46
L	01/2006	15.02.2006	6.188,61		0%	0%	0,--
DB	01/2006	15.02.2006	1.499,15	19,03%	0%	0%	0,--
DZ	01/2006	15.02.2006	145,30	19,03%	0%	0%	0,--
U	12/2005	15.02.2006	32.868,45	19,03%	0%	17,44%	5.732,26
			125.618,55				66.290,--

Anmerkungen:

AA= Abgabenart

ZR= Zeitraum

F = Fälligkeit

Betrag = Finanzamtsbescheid

Quote= Gleichbehandlungsquote (Soll- Quote)

Ist- Qu. = tatsächliche Quote des Abgabengläubigers

Ausfall = Differenz der Ist-Quote zur Soll-Quote

L = Lohnsteuer

DB = Dienstgeberbeitrag

DZ = Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag

Graz, am 21. Dezember 2009