

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. H.O in der Beschwerdesache A.W, vertreten durch T., Dr.H StB GmbH, J.G 39, 987r G.St., über die Beschwerde vom 22.09.2011 gegen den Bescheid des Finanzamtes G vom 22.08.2011 betreffend Haftung gemäß § 9 Bundesabgabenordnung (BAO) zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird teilweise Folge gegeben und der Haftungsbetrag auf € 26.000,00 verringert.

Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Über die Firma E.K GmbH wurde mit Beschluss des Landesgerichtes G vom 03.04.2008 das Konkursverfahren eröffnet. Die GmbH betrieb ein Elektronunternehmen und beschäftigte zum Zeitpunkt der Konkurseröffnung fünf Mitarbeiter. Laut Bericht des Alp.K. musste das Unternehmen bei zwei Großaufträgen Forderungsverluste in Höhe von etwa € 230.00,00 hinnehmen. So konnten strittige Kundenforderungen in Höhe von € 132.192,52 und € 100.00,00 nicht mehr eingänglich gemacht werden. Schließlich hat die Hausbank einen Kredit in Höhe von € 428.000,00 fällig gestellt und wären Versuche, eine Umschuldung herbeizuführen, gescheitert.

Der Beschwerdeführer und die GmbH waren im Zeitpunkt der Konkurseröffnung Hälfteeigentümer der EZ 12x GB 12345 St. T bei G. Die Liegenschaft war unter anderem mit zwei Pfandrechten iHv € 218.00,00 und € 219.000,00 zu Gunsten der kreditgebenden Bank belastet.

Die größten Gläubiger waren die Hausbank mit Forderungen iHv € 439.752,85; die Krankenk. mit Forderungen iHv € 70.892,03 und das Finanzamt mit Forderungen in Höhe von € 55.974,54. Die Dienstnehmerforderungen (Lohn/Gehalt) betrugen € 65.967,06. Das Unternehmen beschäftigte zwei Lehrlinge, einen Monteur, zwei Halbtageskräfte und die Schwester des Geschäftsführers. Die weiteren Mitarbeiter haben das Dienstverhältnis vorzeitig beendet (vgl. Antrag auf Eröffnung des Konkursverfahrens vom 02.04.2008). Das Unternehmen wurde geschlossen.

Im Konkursverfahren konnten die Forderungen der Primärschuldnerin aus zwei Großprojekten wegen verschiedener Einwendungen (Verjährung, Gewährleistung) nicht einbringlich gemacht werden.

Mit Beschluss vom 13.08.2010 wurde der Konkurs mangels Deckung der Kosten gemäß § 166 KO aufgehoben. Auf die Konkursgläubiger entfiel keine Quote.

Das Finanzamt teilte am 13.01.2011 dem Beschwerdeführer (im Folgenden: Bf.) mit, dass hinsichtlich der uneinbringlichen Abgabenschulden ein Haftungsbescheid erlassen werde. Um Darlegung jener Umstände, die dazu geführt haben, dass die Abgaben uneinbringlich geworden sind, wurde ersucht. Das Finanzamt ersuchte den Bf. um Nachweis der Gleichbehandlung aller Gläubiger zum Zeitpunkt der gesetzlichen Fälligkeit der Abgaben. Um Beibringung von Unterlagen zum Nachweis der Gleichbehandlung aller Gläubiger wurde ersucht.

Nachdem der Bf. zwei Fristerstreckungsersuchen übermittelt hat, zog das Finanzamt den Bf. mit Bescheid vom 22.08.2011 zur Haftung für die uneinbringlichen Abgabenschulden der Jahre 2006 bis 2008 in Höhe von insgesamt € 38.303,93 heran. Die Abgaben wurden tabellarisch im Rückstandsausweis vom 22.08.2011 wie folgt dargestellt:

Abgabentyp	Zeitraum	Fälligkeitstag	Betrag
Dienstgeberbeitrag	01/2007	15.02.2007	19,73
Umsatzsteuer	12/2006	15.02.2007	5.378,19
Lohnsteuer	02/2007	15.03.2007	1.083,48
Dienstgeberbeitrag	02/2007	15.03.2007	576,27
Lohnsteuer	03/2007	16.04.2007	1.160,72
Dienstgeberbeitrag	03/2007	16.04.2007	584,39
Verspätungszuschlag	10/2006	14.06.2007	387,30
Verspätungszuschlag	11/2006	14.06.2007	569,41
Verspätungszuschlag	12/2006	14.06.2007	562,54
Säumniszuschlag 1	2006	18.06.2007	96,82
Säumniszuschlag 1	2007	18.06.2007	142,35
Säumniszuschlag 1	2007	16.06.2007	140,63
Körperschaftsteuer	07-09/2007	16.08.2007	437,00
Verspätungszuschlag	03/2007	27.08.2007	74,04
Lohnsteuer	05/2007	15.06.2007	1.321,87
Dienstgeberbeitrag	05/2007	15.06.2007	57,90
Umsatzsteuer	05/2007	16.07.2007	5.446,39

Lohnsteuer	07/2007	16.08.2007	1.528,19
Umsatzsteuer	06/2007	16.08.2007	698,51
Lohnsteuer	08/2007	17.09.2007	875,54
Umsatzsteuer	07/2007	17.09.2007	2.437,10
Stundungszinsen	2007	17.10.2007	761,75
Körperschaftsteuer	10-12/2007	15.11.2007	439,00
Verspätungszuschlag	05/2007	19.11.2007	435,71
Verspätungszuschlag	06/2007	19.11.2007	55,88
Verspätungszuschlag	07/2007	19.11.2007	121,85
Umsatzsteuer	10/2007	17.12.2007	4.197,80
Umsatzsteuer	09/2007	15.11.2007	1.913,24
Säumniszuschlag 1	2007	17.12.2007	108,93
Körperschaftsteuer	01-03/2008	15.02.2008	437,00
Kammerumlage	10-12/2007	15.02.2008	92,07
Umsatzsteuer	12/2007	15.02.2008	3.750,51
Umsatzsteuer	01/2008	17.03.2008	1.264,77
Säumniszuschlag 1	2008	18.03.2008	83,96
Stundungszinsen	2008	18.03.2008	825,46
Stundungszinsen	2008	18.03.2008	237,63
			38.303,93

Mit schriftlicher Eingabe vom 22.09.2011 erhab der Bf. Berufung (nunmehr: Beschwerde). Begeht wurde die Herabsetzung der Haftungssumme. Der Bf. teilte schriftlich mit, die Begründung in einer persönlichen Vorsprache darzulegen.

Im anschließenden Verfahren zwecks Behebung von Mängeln der Berufung übermittelte der Bf. eine Aufstellung der Lohnsteuerberichtigung laut Prüfbericht für das Jahr 2007 des Finanzamtes; eine Aufstellung der zu berichtigende offenen Debitoren und der zu berichtigenden Mehrwertsteuern sowie die Aufstellung bzw. Gegenüberstellung der Zahlungsquoten für Verbindlichkeiten.

Die vorgelegte Gegenüberstellung "Zahlungsquote übrige Verbindlichkeiten zu Finanzamt" stellt tabellarisch die Entwicklung der Verbindlichkeiten bei Banken, Lieferanten, Krankenkasse, Gemeinde und Personal in den Monaten 01-06/2008 dar (Konkursöffnung: 03.04.2008).

Die Verbindlichkeiten bei Lieferanten, Krankenkasse, Gemeinde und Personal in den Monaten 01-06/2008 werden in Summe unter der Rubrik "übrige Verbindlichkeiten" erfasst. Die Bankverbindlichkeiten wurden extra erfasst und dargestellt. Die Summe dieser "übrigen Verbindlichkeiten" wird den Finanzamtsverbindlichkeiten gegenübergestellt und die Zahlungsquoten in den jeweiligen Monaten dargestellt. Aus der Tabelle ergaben sich in Summe zum jeweiligen Monatsletzten durch erfolgte Zahlungen und entstandenen neuen Verbindlichkeiten folgende Salden:

	31.12.2007	31.01.2008	28.02.2008	31.03.2008
Bankverbindl.	340.739,00	335.185,00	323.998,00	342.402,00
Lieferanten	93.406,00	101.814,00	105.898,00	116.268,00
GKK	41.576,00	35.588,00	34.929,00	38.696,00
Gemeinde	6.430,00	6.430,00	6.430,00	6.683,00
Personal	56.511,00	50.421,00	53.130,00	56.010,00
Summe (o. Bankverb.)	202.923,00	194.253,00	230.387,00	237.657,00
Finanzamt	73.178,00	85.901,00	104.543,00	97.123,00
Gesamt (o.Bankverb.)	276.101,00	280.154,00	334.930,00	334.780,00

Die Bankverbindlichkeiten stiegen von € 340.739,00 (31.12.2007) auf € 342.402,00 (31.03.2008) an. Die übrigen Verbindlichkeiten (ausgenommen Bankverbindlichkeiten) stiegen von € 202.923,00 (85,39%) auf € 237.657,00 (100%) an. Die Finanzamtsverbindlichkeiten stiegen von € 73.178,00 (75,35%) auf € 97.123,00 (100%) an. Die in der Tabelle ausgewiesenen Gesamtverbindlichkeiten stiegen von € 276.101,00 (82,48%) auf € 334.780,00 (100%) an.

Aus dieser Tabelle ergibt sich, dass die GmbH im Zeitraum 01-03/2008 ihre Gläubiger nur mehr zum Teil bezahlen konnte und die neu entstehenden Verbindlichkeiten in den Monaten Jänner, Februar und März 2008 nicht mehr abgedeckt werden konnten.

Schließlich gab das Finanzamt der Berufung mit Berufsvorentscheidung vom 22.01.2013 hinsichtlich der Höhe der Lohnabgaben teilweise statt und verringerte die Haftungssumme auf € 37.138,68.

Der Bf. stellte innerhalb der erstreckten Frist bis 31.03.2013 den *Antrag auf Entscheidung über die Beschwerde durch die Abgabenbehörde II. Instanz* (Vorlageantrag). Begründend wurde ausgeführt, dass der Bf. und seine Schwester im Rahmen dieses Beschwerdeverfahrens wiederholt beim Finanzamt vorgesprochen haben, um die Berücksichtigung von Umsatzsteuerberichtigungen gemäß § 16 UStG 1994 zu erwirken.

Die Firma E.K habe zum Zeitpunkt der Konkursöffnung offene Kundenforderungen in Höhe von € 300.000,00 gehabt, für welche bereits Umsatzsteuern gezahlt wurden

bzw. die teilweise im zu diesem Zeitpunkt offenen Finanzamtssaldo enthalten waren. Diese Forderungen wären teilweise in Verhandlungen befindlich und durch Mängel-, und Gewährleistungsansprüchen der Kunden strittig.

Wegen der Uneinbringlichkeit der Forderungen hätte eine Berichtigung der Umsatzsteuern gemäß § 16 UStG 1994 stattfinden müssen. Der Höhe nach hätte sich der Saldo am Abgabekonto um € 48.000,00 vermindert und würde somit eine Haftung des Geschäftsführers gar nicht bestehen. Dieser Umstand sei trotz Vorlage von Unterlagen nicht berücksichtigt worden.

Die größten Gläubiger laut *Anmeldungsverzeichnis im Konkursverfahren* waren die Krankenkasse mit Forderungen in Höhe von € 70.892,03 (ON.24); die Hausbank mit Forderungen in Höhe von € 458.508,82 (ON.29); das Finanzamt mit Forderungen in Höhe von € 75.264,60 (ON.27); die Firma EBau mit Forderungen in Höhe von € 44.356,53 (ON.20) und die Firma S.Verba AG mit Forderungen in Höhe von € 21.606,26 (ON.25).

Hinsichtlich der von der Primärschuldnerin klagsweise geltend gemachten Ansprüche gegenüber der Stra. konnte der Masseverwalter im Konkursverfahren keine außergerichtliche Einigung herbeiführen, weil bei diesem Bauvorhaben im Zuge der Gespräche des Masseverwalters mit Vertretern der beklagten Stra. Gewährleistungs- und Schadenersatzansprüche eingewendet wurden. Schließlich erfolgte die Auftragerteilung für zusätzlich erbrachte Arbeiten durch die Auftraggeberin entgegen den Allgemeinen Geschäftsbedingungen mündlich, sodass sich auch die Auftragerteilung für zusätzlich erbrachte Leistungen als Problem für die Durchsetzung möglicher Ansprüche erwiesen habe (7.-ter Bericht des MV vom 02.11.2009 im Konkursverfahren).

Der Masseverwalter hat bereits in seinem 3.-ten Bericht an das Landesgericht ausgeführt, dass die im Verfahren 29Cg 12x/01w klagsweise geltend gemachten Ansprüche gegenüber der Auftraggeberin Firma Entw. GesellschaftmbH durch den Masseverwalter nicht fortgeführt werden, weil ein Großteil der geltend gemachten Forderungen mit hoher Wahrscheinlichkeit verjährt sein würde (Bericht v. 20.11.2008).

Aus dem Anmeldungsverzeichnis und den Forderungsanmeldungen der Lieferanten ergibt sich, dass die GmbH Rechnungen von verschiedenen Lieferanten der Monate Mai, Juni, Juli und August und September 2007 nicht mehr bezahlt hat (Verzeichnis der Forderungsanmeldungen, ON 1 bis 7).

Aus der Forderungsanmeldung des Rechtsanwaltes Mag. J.K (Forderungsanmeldung, ON.10) ergibt sich, dass die GmbH Rechnungen des Anwaltes über insgesamt € 26.759,73 nicht mehr termingerecht bezahlt hat. Erst nach wiederholter Aufforderung entrichtete die GmbH am 27.03.2008 einen Betrag in Höhe von € 11.520,00. Der in Rechnung gestellte Betrag in Höhe von € 15.239,72 blieb unberichtet offen und musste als Konkursforderung angemeldet werden.

Ebenso erhielten die Mitarbeiter im Jahr 2008 ihre Löhne und Gehälter nicht mehr vollständig bzw. gar nicht mehr ausbezahlt. So erhielt die Mitarbeiterin E.W ab Dezember 2007 keine Lohnzahlungen mehr und mussten diese mitsamt Abfertigungsansprüchen

im Konkursverfahren durch den Insolvenzschutzverband für ArbeitnehmerInnen geltend gemacht werden (Anmeldungsverzeichnis, ON 9). Ähnlich verhält es sich mit dem Mitarbeiter K, welcher ab November 2007 keine Löhne mehr ausbezahlt erhielt (Verzeichnis der angemeldeten Forderungen, ON 8).

Zum Teil erhielten Mitarbeiter ab Mai 2007 keine Löhne mehr ausbezahlt, sodass diese das Unternehmen vorzeitig verlassen haben (Anmeldungsverzeichnis, ON 12, 13,14).

Aus dieser wirtschaftlichen Gesamtsituation leitet sich schlüssig ab, dass die GmbH im Jahre 2008 wohl nicht mehr in der Lage war, ihre laufenden Verbindlichkeiten zu erwirtschaften und zu bedienen.

Das Finanzamt beantragte im Vorlageantrag mit dem Hinweis, dass der Bf. im Haftungsverfahren als Geschäftsführer verpflichtet sei, den Nachweis der Gleichbehandlung aller Gläubiger zu erbringen, die Abweisung der Beschwerde. Der Beschwerdeführer habe im Haftungsverfahren den Nachweis der Gleichbehandlung aller Gläubiger nicht ausreichend erbracht.

Zum wiederholt vorgebrachten Einwand, man möge etwaige unterlassene Umsatzsteuerberichtigungen gemäß § 16 UStG 1994 berücksichtigen, führte das Finanzamt aus, dass Einreden gegen die Abgabenfestsetzungen im Haftungsverfahren nicht berücksichtigt werden können. Derartige Einwendungen betreffen das Abgabenfestsetzungsverfahren.

Über die Beschwerde wurde erwogen :

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

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

Die Ausfallshaftung nach § 9 BAO stellt nicht auf eine faktische Wahrnehmung der steuerlichen Angelegenheiten ab. Maßgebend für die Vertreterhaftung ist demnach die gesellschaftsrechtliche Stellung als Geschäftsführer der GmbH.

Voraussetzung für die Haftungsinanspruchnahme sind eine Abgabenforderung gegen den Vertretenen, die Stellung als Vertreter, die Uneinbringlichkeit der Abgabenforderung, eine Pflichtverletzung des Vertreters, dessen Verschulden an der Pflichtverletzung und die Ursächlichkeit der Pflichtverletzung für die Uneinbringlichkeit.

Unbestritten ist, dass die Abgaben, für die der Beschwerdeführer zur Haftung herangezogen wird, infolge Schließung des Unternehmens und Aufhebung des Konkursverfahrens nicht mehr einbringlich sind.

Unbestritten ist weiters, dass der Bf. im haftungsgegenständlichen Zeitraum als vertretungsbefugter Geschäftsführer zum Kreis der in § 80 BAO genannten Vertreter zählt, die zur Haftung für die Abgaben der Gesellschaft mit beschränkter Haftung herangezogen werden können.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist es Sache des Geschäftsführers, die Gründe darzulegen, die ihn ohne sein Verschulden daran gehindert haben, die ihm obliegenden abgabenrechtlichen Verpflichtungen zu erfüllen, widrigenfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung angenommen werden darf. Ein Geschäftsführer haftet für nicht entrichtete Abgaben auch dann, wenn die Mittel, die für die Entrichtung der Verbindlichkeiten der Gesellschaft zur Verfügung standen, hiezu nicht ausreichten, es sei denn, er weist nach, dass er diese Mittel anteilig für die Begleichung der Verbindlichkeiten verwendet hat (vgl. z.B. Erkenntnis vom 27. September 2000, Zl. 95/14/0056), somit die Abgabenschulden daher im Verhältnis nicht schlechter behandelt hat als andere Verbindlichkeiten.

Vom Gleichbehandlungsgebot ausgenommen ist die Lohnsteuer; aus § 78 Abs. 3 EStG 1988 ergibt sich nämlich die Verpflichtung, die Lohnsteuer zur Gänze zu entrichten und ist, soferne diese nicht einbehalten und an das Finanzamt abgeführt wird - ungeachtet der wirtschaftlichen Schwierigkeiten der GmbH - von einer schuldhaften Pflichtverletzung des Geschäftsführers auszugehen (vgl. Erkenntnis des VwGH vom 19. Dezember 2002, Zl. 2001/15/0029).

Reichen die dem Arbeitgeber zur Verfügung stehenden Mittel zur Bezahlung des vollen Arbeitslohnes nicht aus, so hat er die Lohnsteuer von dem tatsächlich zur Auszahlung gelangenden niedrigeren Betrag zu berechnen und einzubehalten. In solchen Fällen dürfen somit Löhne nicht in voller Höhe ausbezahlt werden und sind sie wie auch andere Schuldigkeiten anteilig zu kürzen; die auf den gekürzten Lohnbetrag entfallende Lohnsteuer ist zur Gänze zu entrichten (VwGH 16.2.2000, 95/15/0046).

Für Lohnsteuer wird jedenfalls voll im Ausmaß der tatsächlich ausgezahlten Gehälter, und nicht nur anteilig im Rahmen des Möglichen, gehaftet (VwGH vom 18.10.2007, 2006/15/0073).

Im gegenständlichen Fall wäre eine Haftung des Bf. für die offenen Abgabenschulden der Primärschuldnerin allenfalls dann nicht zum Tragen gekommen, wenn von der Primärschuldnerin (GesmbH) das Gleichmäßigkeitgebot (gleichmäßige Behandlung aller Schulden bzw. Gläubiger) zum Zeitpunkt der gesetzlichen Fälligkeit der jeweiligen Abgabenschulden beachtet worden wäre.

Der Grundsatz der Gläubigergleichbehandlung bezieht auch Zahlungen mit ein, die zur Aufrechterhaltung des Geschäftsbetriebes notwendig sind. Die Barbezahlung solcher Wareneinkäufe (z.Bsp. "Zug um Zug" Leistungen für Leasingraten, KfZ-Treibstoff, Strom, etc.) bei gleichzeitiger Nichtbedienung von Abgabenverbindlichkeiten stellt eine Verletzung von Gläubigerrechten und des Gleichbehandlungsgrundsatzes dar (VwGH vom 18.10.2007, 2006/15/0073).

Dem Bf. wurde im Zuge des Haftungsverfahrens die Möglichkeit eröffnet, ausführlich darzulegen, welche Gründe für die Nichtentrichtung der Abgaben maßgebend waren bzw. nachzuweisen, welche anderen Verbindlichkeiten im Streitzeitraum bestanden haben und allenfalls wie die Abdeckung derselben erfolgte.

Der Bf. legte Beweisunterlagen, nämlich eine saldierte Auflistung der Zahlungen und Eingängen in den Monaten 01-06/2008 vor und brachte ergänzend vor, er habe selbst beträchtliche Zahlungsausfälle in Höhe von € 300.000,00 zu verkraften gehabt. Würde man bei diesen Zahlungsausfällen die geleisteten Umsatzsteuern korrigieren, so bliebe für eine Haftung kein Raum mehr.

Vorweg wird zum Vorbringen, die GmbH habe massive Zahlungsausfälle zu verkraften gehabt, festgestellt, dass es nicht Aufgabe des Haftungsverfahrens ist, Ergebnisse des Abgabenfestsetzungsverfahrens zu korrigieren. Inwieweit die GmbH tatsächlich Zahlungsausfälle zu verkraften hatte kann in diesem Verfahren nicht geklärt werden. Inwieweit Kundenforderungen der GmbH zu Recht bestanden haben, bleibt im Haftungsverfahren offen. Fest steht aufgrund der Berichte des Masseverwalters im Konkursverfahren, dass die Forderungen der GmbH aus zwei Großaufträgen wohl keinen hinreichenden Erfolg bei der klagsweisen Geltendmachung bei Gericht gehabt hätten, weil die beklagten Kunden massive, grundlegende Einwendungen gegen die Forderungen erhoben haben. Der Masseverwalter nahm daher von einer weiteren klagsweisen Geltendmachung Abstand.

Behandlung der Gläubiger:

Mit den vorgelegten Saldenliste (Zahlungen, neue Verbindlichkeiten, Entwicklung Gesamtsaldo zum jeweiligen Monatsletzten im ersten Quartal 2008) ist dem Beschwerdeführer der Nachweis der Gleichbehandlung aller Gläubiger zum Zeitpunkt der gesetzlichen Fälligkeit der Abgaben nicht gelungen.

Vielmehr ergibt ich daraus und den angemeldeten Forderungen im Konkursverfahren dass die GmbH andrängende Gläubiger zum Teil noch bezahlt hat. Die Primärschuldnerin hat im Jahr 2008 solche Zahlungen geleistet, hinsichtlich derer sie bedrängt worden ist (zBsp. Rechtsanwalt, ON 10).

Es ergibt sich aus den Verzeichnis der angemeldeten Forderungen im Konkursverfahren auch, dass die GmbH ab Mai 2007 wiederholt Rechnungen von Lieferanten nicht mehr bezahlt hat, sodass diese eingemahnt und eingeklagt wurden. Ebenso wurden die verbliebenen Mitarbeiter im Jahre 2008 nicht mehr entsprechend entloht.

Die Hausbank war mittels den oben dargestellten Pfandrechten aus dem Jahre 2002 und einer Globalzessionsvereinbarung seit 1999 besichert. Diese Besicherungen wurden der Hausbank zu einem Zeitpunkt eingeräumt, in welchem die schlechte wirtschaftliche Entwicklung nicht vorhersehbar war.

Der Nachweis der Gleichbehandlung aller Gläubiger zum Zeitpunkt der gesetzlichen Fälligkeit der Abgaben hat der Bf. nicht erbracht.

Fest steht aufgrund der vorgelegten Tabelle und des gesamten Berufungsvorbringens, dass die laufenden Abgabenschulden ab Jänner 2008 bis zur Konkursöffnung laufend angestiegen sind.

Zahlungsunfähigkeit:

Zahlungsunfähigkeit bezeichnet die Unfähigkeit des Schuldners, seine fälligen Schulden binnen angemessener Zeit zu bezahlen. Zahlungsstockung bezeichnet die vorübergehende Unfähigkeit, Zahlungen fristgerecht zu leisten. Dabei besteht die begründete Aussicht auf ihre baldige Behebung, zumindest innerhalb von 60 Tagen. Kann ein Schuldner seine Verbindlichkeiten nur durch eine wirtschaftlich ungesunde Neuverschuldung abdecken, liegt Zahlungsunfähigkeit vor. In der Praxis sind laufende Exekutionsverfahren, wachsende Rückstände des Schuldners und anhängige Exekutionsverfahren wichtige Indizien für die Zahlungsunfähigkeit.

Der Umstand, dass der Schuldner noch einzelne Gläubiger ganz oder teilweise befriedigt ändert nichts an einer bestehenden Zahlungsunfähigkeit. Bei Zahlungsunfähigkeit hat der Schuldner binnen 60 Tagen ohne schulhaftes Zögern einen Konkursantrag zu stellen (§ 69 Abs. 2 KO).

Aus dem Verzeichnis der angemeldeten Forderungen im Konkursverfahren ergibt sich zur Frage des Eintrittes der Zahlungsunfähigkeit der GmbH, dass diese bereits seit Mitte des Jahres 2007 massive Zahlungsstockungen gehabt hatte und ihren Verpflichtungen nicht mehr rechtzeitig nachgekommen ist.

So wurden die Löhne und Gehälter bereits im Jahr 2007 nicht mehr vollständig ausbezahlt. Mitarbeiter beendeten ihre Dienstverhältnisse. Warenlieferanten erhielten zum Teil ab Mai 2007 keine Bezahlung mehr. Aus diesen Umständen leitet sich schlüssig ab, dass die Primärschuldnerin zu Beginn des Jahres 2008 endgültig zahlungsunfähig geworden ist und ihren Verpflichtungen überhaupt nicht mehr nachkommen konnte.

Aufgrund dieses Sachverhaltes ist davon auszugehen, dass die Zahlungsunfähigkeit der Gesellschaft bereits vor der Konkursöffnung eingetreten ist und daher für den Ausfall solcher Abgaben, deren gesetzliche Fälligkeiten im Monat Jänner 2008 und danach liegen, keine schuldhafte Pflichtverletzung des Bf. als Geschäftsführer anzunehmen ist. Hinsichtlich dieser Abgaben wird von einer Haftungsinanspruchnahme Abstand genommen.

Der Beschwerdeführer hat den Nachweis der Gleichbehandlung aller Gläubiger nicht in der vom Gesetz vorgegebenen Form, sondern nur zum Teil erbracht, sodass das Finanzamt auf Grund der Sach- und Rechtslage sowie der höchstgerichtlichen Rechtsprechung zur Annahme berechtigt war, dass der Beschwerdeführer hinsichtlich der zeitlich vorgelagerten Abgaben auf Grund der Missachtung des Gleichmäßigkeitssatzes der Abgabenzahlungspflicht schuldhaft nicht nachgekommen ist und er daher konsequenterweise für betroffenen Abgabenschulden der Gesellschaft zur Haftung herangezogen werden kann (vgl. Erkenntnis des VwGH vom 28. Januar 2002, ZI. 2001/17/0159).

Die verschuldensunabhängige Haftung für die Lohnsteuer ergibt sich - wie bereits oben dargelegt - im Übrigen bereits aus § 78 Abs. 3 EStG 1988. Demnach haftet man für Lohnabgaben aus bezahlter Löhne verschuldensunabhängig.

Nach § 78 Abs. 1 hat der Arbeitgeber die Lohnsteuer des Arbeitnehmers bei jeder Lohnzahlung einzubehalten, dh in jenem Zeitpunkt, in welchem er als Arbeitgeber Geldbeträge unter dem Titel Lohn bezahlt. Gemäß § 79 Abs. 1 leg.cit. ist die gesamte Lohnsteuer, die in einem Kalendermonat einzubehalten war, spätestens am fünfzehnten Tag des Folgemonates abzuführen. Für den Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen sind entsprechende Bestimmungen in § 41 Abs. 3 FLAG 1967 und § 43 Abs. 1 FLAG 1967 enthalten. Gemäß § 11 Abs. 1 IESG gehen Forderungen, die die Dienstgeber nach § 1 IESG haben ohne Änderung des Rechtsgrundes auf den Insolvenz-Ausfallsgeld-Fonds über. Die Erfüllung dieser übergegangenen Forderungen durch Zahlungen an den Fonds stellt für den Masseverwalter "Lohnzahlung" im Sinne des § 78 Abs. 1 EStG 1988 dar und besteht mit dieser Zahlung auch die Pflicht die Lohnsteuer der Arbeitnehmer einzubehalten abzuführen.

Aus der dargelegten Aktenlage ergibt sich schlüssig, dass die GmbH ab im Laufe des ersten Quartals 2008 endgültig zahlungsunfähig war. Daher war von der Heranziehung zur Haftung hinsichtlich solcher Abgaben, deren gesetzliche Fälligkeit im Jänner 2008 und später eintritt, zu Gunsten des Bf. Abstand zu nehmen. Die haftungsrelevanten Abgaben setzten sich tabellarisch dargestellt, wie folgt zusammen:

Abgabenart	Zeitraum	Fälligkeitstag	Betrag
Dienstgeberbeitrag	01/2007	15.02.2007	15,59
Umsatzsteuer	12/2006	15.02.2007	5.378,19
Lohnsteuer	02/2007	15.03.2007	997,08
Dienstgeberbeitrag	02/2007	15.03.2007	520,49
Lohnsteuer	03/2007	16.04.2007	1.139,79
Dienstgeberbeitrag	03/2007	16.04.2007	522,18
Verspätungszuschlag	10/2006	14.06.2007	387,30
Verspätungszuschlag	11/2006	14.06.2007	569,41
Verspätungszuschlag	12/2006	14.06.2007	562,54
Säumniszuschlag 1	2006	18.06.2007	96,82
Säumniszuschlag 1	2007	18.06.2007	142,35
Säumniszuschlag 1	2007	16.06.2007	140,63
Körperschaftsteuer	07-09/2007	16.08.2007	437,00
Verspätungszuschlag	03/2007	27.08.2007	74,04

Lohnsteuer	05/2007	15.06.2007	1.321,87
Dienstgeberbeitrag	05/2007	15.06.2007	57,90
Umsatzsteuer	05/2007	16.07.2007	5.446,39
Lohnsteuer	07/2007	16.08.2007	1.008,99
Umsatzsteuer	06/2007	16.08.2007	698,51
Lohnsteuer	08/2007	17.09.2007	875,54
Umsatzsteuer	07/2007	17.09.2007	2.437,10
Stundungszinsen	2007	17.10.2007	761,75
Körperschaftsteuer	10-12/2007	15.11.2007	439,00
Verspätungszuschlag	05/2007	19.11.2007	435,71
Verspätungszuschlag	06/2007	19.11.2007	55,88
Verspätungszuschlag	07/2007	19.11.2007	121,85
Umsatzsteuer	10/2007	17.12.2007	4.197,80
Umsatzsteuer	09/2007	15.11.2007	1.913,24
Säumniszuschlag 1	2007	17.12.2007	108,93
		Summe	30.863,87

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 Schwierigkeit rasch eingebbracht werden kann.

Dem Beschwerdeführer ist mit den vorgelegten Unterlagen der Nachweis der Gleichbehandlung aller Gläubiger im Zeitpunkt der jeweiligen Fälligkeiten der Abgaben nicht entsprechend der vom Gesetz geforderten Form gelungen. Aufgrund der Dauer des Haftungsverfahrens und der Tatsache, dass die GmbH ihrerseits Zahlungsausfälle erlitten hat, wird im Rahmen der Ermessensübung ein Abschlag in Höhe von € 4.863,87 vorgenommen und die Gesamthaftungssumme auf € 26.000,00 verringert (vgl. UFS 21.06.2012, RV/3282-W/11).

Ist eine Einbringlichmachung beim Primärschuldner unzweifelhaft nicht gegeben, kann die Frage der Einbringlichkeit der Haftungsschuld beim Haftenden von der Abgabenbehörde

bei ihren Zweckmäßigkeitsoberlegungen vernachlässigt werden (VwGH 16.12.1999, 97/16/0006).

Über die Beschwerde war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen dieses Erkenntnis 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 Rechtssprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Klagenfurt am Wörthersee, am 28. September 2016