



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der R.G., (Bw.) vertreten durch Anzböck und Brait, Rechtsanwälte GmbH, 3430 Tulln, Stiegengasse 8, vom 22. Oktober 2010 gegen den Haftungsbescheid des Finanzamtes Hollabrunn Korneuburg Tulln vom 22. September 2010 gemäß § 9 iVm § 80 BAO entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben und die Haftung auf folgende Beträge eingeschränkt:

Abgabenart	Zeitraum	Betrag
Lohnsteuer	11/2005	3.536,54
Lohnsteuer	1/2006	4.052,65
Kraftfahrzeugsteuer	7-9/2005	10.753,02
Kraftfahrzeugsteuer	10-12/2005	10.753,02
Körperschaftsteuer	4-6/2006	327,75
Dienstgeberbeitrag	11/2005	3.026,84
Dienstgeberbeitrag	1/2006	1.857,40

Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	11/2005	282,47
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	1/2006	173,39

Summe: € 34.763,08

Im Rahmen des Ermessens wird die Haftungsschuld auf insgesamt € 30.000,00 herabgesetzt.

### Entscheidungsgründe

Das Finanzamt Hollabrunn Korneuburg Tulln hat am 22. September 2010 einen Haftungsbescheid erlassen und den Bw. für offene Abgabenschuldigkeiten der Firma G.GmbH im Gesamtausmaß von € 47.974,05 zur Haftung herangezogen.

Abgabenart	Zeitraum	Betrag
Lohnsteuer	11/2005	4.715,39
Lohnsteuer	1/2006	5.403,53
Kraftfahrzeugsteuer	7-9/2005	14.337,36
Kraftfahrzeugsteuer	10-12/2005	14.337,36
Körperschaftsteuer	4-6/2006	437,00
Dienstgeberbeitrag	2005	57,47
Dienstgeberbeitrag	11/2005	4.035,78
Dienstgeberbeitrag	1/2006	2.476,53
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	2005	5,28
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	11/2005	376,63
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	1/2006	231,18
Säumniszuschlag	2005	1.034,99
Säumniszuschlag	2006	525,55

Nach Zitierung der bezughabenden Normen führte das Finanzamt aus, dass die Bw. seit 10. Dezember 1980 als handelsrechtliche Geschäftsführerin der G.GmbH fungiert habe. In der Stellungnahme vom 14. Dezember 2006 habe sie bekannt gegeben, dass mit Juni 2006 sämtliche Zahlungen eingestellt worden seien, sei aber der Aufforderung, Unterlagen zum Beweis des Vorbringens vorzulegen, nicht nachgekommen. Über das Vermögen der G.GmbH sei am 17. August 2006 das Konkursverfahren eröffnet worden, weswegen die Abgabenschuldigkeiten bei der Primärschuldnerin nicht mehr einbringbar seien.

Dagegen richtet sich die Berufung vom 22. Oktober 2010, in der zunächst eingewendet wird, dass der Haftungsbescheid vollmachtswidrig an die Bw. persönlich zugestellt worden und damit nichtig sei.

Inhaltlich wird vorgebracht, dass sich die Abgabenbehörde mit dem detaillierten Vorbringen der Bw. nicht auseinandergesetzt habe. Als mangelhaft erscheine, dass, obwohl leicht verifizierbar, sich die Abgabenbehörde mit der Frage der Quotenanrechnung, mit der bereits aus dem Konkursakt zu klärenden Frage der Ausbezahlung der auf die Lohnsteuern bezughabenden und kongruenten Löhne und Gehälter an die einzelnen Mitarbeiter, aber auch mit Fragen der Gleichbehandlung zur übrigen Gläubigerschaft überhaupt nicht auseinandergesetzt habe, sondern sich auf Scheinbegründungen zurückziehe. Die Begründung des Bescheides sei derart abstrakt, dass der Bw. eine nachvollziehbare Kontrolle und Überprüfung wie die Abgabenbehörde zu den erstinstanzlichen Feststellungen gekommen sei, erst gar nicht möglich sei.

Eine weitere Mangelhaftigkeit des Verfahrens liege darin, dass die Abgabenbehörde nach scheinbar fast 4 jähriger Untätigkeit nach der bezughabenden Stellungnahme der Bw. diese nicht zu einer ergänzenden Stellungnahme mit aus Sicht der Behörde erforderlicher Urkundenvorlage aufgefordert habe. Die Bw. hätte gegebenenfalls weitere Unterlagen zum Beweis ihrer Schuldlosigkeit vorlegen und ein langwieriges Berufungsverfahren vermeiden können.

Es liege zudem eine unrichtige rechtliche Beurteilung vor. Haftungsbegründendes Verhalten ergebe sich grundsätzlich lediglich im Falle des Verstoßes gegen den Gleichbehandlungsgrundsatz. Eine Sonderstellung nehme nur die Lohnsteuer ein.

Aus der Begründung des angefochtenen Bescheides sei nicht ersichtlich, ob bzw. inwieweit bei der Haftungsinanspruchnahme die bereits bezahlte Quote aus dem Zwangsausgleich von 25 % berücksichtigt worden sei. Das Konkursverfahren über das Vermögen der G.GmbH habe nachweislich mit einem bestätigten Zwangsausgleich geendet, sodass die Gläubigerschaft dem

Unternehmen Stundung und Nachlass gewährt habe. Das Finanzamt habe dem Ausgleich ebenfalls zugestimmt.

Die Bw. vertrete die Rechtsansucht, dass, nachdem es sich um eine Haftung für eine juristische Person handle, sich dieser Nachlass auch auf die Geschäftsführerin zu beziehen habe und auch aus diesem Grund die gegenständliche Forderung nicht zu Recht bestehe.

Aus der Forderungsanmeldung im Konkursakt ergebe sich, dass die Lohnsteuer für 11/2005 und 1/2006 nicht abgeführt worden sei und auch keine Zahlungen an Dienstnehmer erfolgt seien. Wie die Abgabenbehörde zu Recht ausgeführt habe, bestehe die Verpflichtung zur Entrichtung der Lohnsteuer nur, wenn der Arbeitgeber die Löhne auch ausbezahlt hat.

Dazu seien jedoch keine Ausführungen im Bescheid enthalten, es wäre schlüssig zu stellen gewesen, welche Beträge für welche Dienstnehmer die Arbeitgeberin nicht abgeführt habe und ob diesen tatsächlich kongruente Auszahlungen an Dienstnehmer zugrunde lägen. Das Vorbringen gelte im Ergebnis auch für die Dienstgeberbeiträge.

In Ansehung der mit dem Bescheid vorgeschriebenen Kraftfahrzeugsteuer sowie der Körperschaftsteuer hätte sich die Behörde demgegenüber mit dem bereits im erstinstanzlichen Verfahren relevanten Gleichbehandlungsgebot auseinander zu setzen gehabt. Auch insoweit gebe die Behörde – rechtlich abstrakt – die tatsächliche Situation wieder, sei jedoch nicht in der Lage, ein tatsächlich haftungsbegründendes Verhalten festzustellen. Die Einhaltung des Gleichbehandlungsgebotes ergebe sich aus dem Konkursakt.

So berichte die Masseverwalterin in ihrem zweiten Bericht vom 11. September 2006 unter Punkt 6, dass sie zur Überprüfung allfälliger Anfechtungstatbestände sämtliche Kreditunterlagen sowie die bezughabenden Kontobewegungen des letzten Jahres vor Konkurseröffnung und Unterlagen über Zahlungen an Gläubiger des letzten Jahres abverlangt habe, sodass sie anfechtungsrelevante Fragen überprüft habe, die vor allem im Zusammenhang mit allfälligen Ungleichbehandlungen der Gläubiger stünden.

Aus dem dritten Bericht der Masseverwalterin ergebe sich, dass kein Anfechtungspotential gegenüber der Gebietskrankenkasse bestanden habe, während das Finanzamt aufgrund einer genehmigten Ratenvereinbarung vom 23. März 2006 unmittelbar vor Konkurseröffnung einen Betrag in der Höhe von € 10.000,00 erhalten habe. Damit sei das Finanzamt besser gestellt worden als die übrigen Gläubiger.

Weitere Anfechtungsansprüche betreffen aus der Abwicklung des Betriebsmittelkontos lediglich die Hausbanken, welche für die hier gegenständliche Frage nicht zur Disposition stünden.

Allein aus den Berichten der Masseverwalterin ergebe sich bereits unzweifelhaft, dass die Schuldnerin ihren Verpflichtungen zur Gleichbehandlung der Gläubiger Rechnung getragen habe. Dass im Übrigen der Nachweis des Fehlens ausreichender Mittel zur Abgabentrückung alleine durch die Einbringung des Konkursantrages sowie die auch von der Masseverwalterin angestellten Quotenprognosen erbracht sei, daran werde angesichts der der Abgabenbehörde selbst bekannten Ergebnisse dieses Verfahrens wohl nicht wirklich ernsthaft zu zweifeln sein.

Hinsichtlich der geltend gemachten Säumniszuschläge fehle es demgegenüber an einer nachvollziehbaren Zuordnung zu den einzelnen Abgaben im Bescheid. Seitens der Behörde wäre offen zu legen, zu welchen Abgaben die bezug habenden Säumniszuschläge erlassen worden seien, da diese im Ergebnis das weitere Schicksal der Grundsuld teilen.

Es werde der Antrag gestellt, der Berufung stattzugeben und von der Haftungsinanspruchnahme Abstand zu nehmen, allenfalls den Bescheid aufzuheben und zur neuerlichen Entscheidung an die Erstbehörde zurückzuverweisen.

Am 22. September 2011 erging eine teilweise stattgebende Berufungsvorentscheidung.

Zum eingewendeten Zustellmangel führte die belangte Behörde aus, dass dieser Mangel ganz offensichtlich nach § 7 Zustellgesetz geheilt worden sei.

Die Bw. sei der Verpflichtung nach § 78 Abs. 3 EStG nicht nachgekommen, da entgegen ihrem Berufungsvorbringen die Löhne sehr wohl in der vereinbarten Höhe ausbezahlt worden seien, jedoch die darauf entfallende Lohnsteuer nicht entrichtet worden sei. Es werde auf die persönliche Vorsprache der Bw. vom 24. November 2010 und die dabei vorgelegten Unterlagen verwiesen.

Während die restlichen Gläubiger im haftungsgegenständlichen Zeitraum zu 99,60% bedient worden seien, sei die Verpflichtung gegenüber der Abgabenbehörde nur zu 90,53 erfüllt worden, darin liege eine Verletzung des Gleichbehandlungsgrundsatzes für die keine hinreichende Erklärung abgegeben worden sei.

Gemäß § 9 Abs.1 BAO habe die Bw. für den Differenzbetrag von 9,07 % einzustehen.

Dem Vertreter obliege der Nachweis, welcher Betrag bei Gleichbehandlung aller Gläubiger – bezogen auf die jeweiligen Fälligkeitszeitpunkte einerseits und das Vorhandensein liquider Mittel andererseits – an die Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre.

Eine Ausnahme bestehe für Abfuhrabgaben z.B. für die Lohnsteuer.

Die Berücksichtigung der Zwangsausgleichsquote von 25 % führte zu einer teilweisen Stattgabe und einer Verringerung der Haftungssumme auf € 27.389,00.

Am 4. Oktober 2011 wurde ein Vorlageantrag eingebracht, der lediglich den Antrag auf Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz jedoch keine weiteren Ausführungen in der Sache enthält.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

*Gemäß § 9 Abs. 1 Zustellgesetz können, soweit in den Verfahrensvorschriften nichts anderes bestimmt ist, die Parteien und Beteiligten andere natürliche oder juristische Personen oder eingetragene Personengesellschaften gegenüber der Behörde zur Empfangnahme von Dokumenten bevollmächtigen (Zustellungsvollmacht).*

*Abs. 3 Ist ein Zustellungsbevollmächtigter bestellt, so hat die Behörde, soweit gesetzlich nicht anderes bestimmt ist, diesen als Empfänger zu bezeichnen. Geschieht dies nicht, so gilt die Zustellung als in dem Zeitpunkt bewirkt, in dem das Dokument dem Zustellungsbevollmächtigten tatsächlich zugekommen ist.*

*Gemäß § 7 Zustellgesetz gilt: Unterlaufen im Verfahren der Zustellung Mängel, so gilt die Zustellung als in dem Zeitpunkt dennoch bewirkt, in dem das Dokument dem Empfänger tatsächlich zugekommen ist.*

Die Berufung gegen den Haftungsbescheid wurde fristgerecht von der vertretenden Rechtsanwaltskanzlei eingebracht, daher ist ihr der Haftungsbescheid zugekommen und der Zustellmangel wurde geheilt.

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

*Gemäß § 9 Abs. 1 BAO haften die in § 80 Abs. 1 BAO erwähnten Personen neben den durch sie vertretenen Abgabepflichtigen für diese Abgaben insoweit, als die Abgaben infolge schuldhafter Verletzung der Ihnen auferlegten Pflichten nicht eingebracht werden konnten.*

Nach § 9 Abs.1 BAO liegt demnach eine Ausfallshaftung vor, somit ist zunächst festzustellen, dass die Außenstände bei der Primärschuldnerin, der G.GmbH, nicht mehr eingebracht werden können.

Nach dem Beschluss des Landesgerichtes Korneuburg wurde über das Vermögen der Gesellschaft am 17. August 2006 das Konkursverfahren eröffnet. Das Konkursverfahren wurde nach rechtskräftiger Bestätigung des Zwangsausgleiches am 21. März 2007 aufgehoben.

Es wurde eine 5 % Barquote auszahlbar binnen 14 Tagen ab rechtskräftiger Konkursaufhebung, weitere Quoten zu 7,5 % binnen 12 und 24 Monaten und restliche 5 % binnen 36 Monaten ab Annahme des Zwangsausgleiches festgelegt. Der Zwangsausgleich wurde nach dem vorgelegten Einbringungsakt erfüllt.

Die haftungsgegenständlichen Abgabeforderungen sind bei der Gesellschaft im Hinblick auf den abgeschlossenen und mittlerweile auch erfüllten Zwangsausgleich uneinbringlich.

Der Zwangsausgleich steht der Heranziehung der Berufungswerberin zur Haftung gemäß § 9 BAO jedoch nicht entgegen.

Der Verwaltungsgerichtshof hat dazu in der Entscheidung eines verstärkten Senates vom 22.9.1999, 96/15/0049 im Wesentlichen ausgeführt, dass die Haftung nach § 9 BAO einem zivilrechtlichen Schadenersatzanspruch nachgebildet sei, denn diese gesetzlich begründete Mitschuld habe ein pflichtwidriges Verhalten des Vertreters und einen dadurch bewirkten (zu befürchtenden) Einnahmenausfall der Finanzbehörde zur Voraussetzung. Durch die Normierung einer Mithaftung im Abgabungsverfahren werde die Einbringung einer Schadenersatzklage entbehrlich. Unter diesem Gesichtspunkt erweise sich die Ansicht als gerechtfertigt, dass der Abschluss eines Ausgleichs (Zwangsausgleichs) keinen Einfluss auf die Haftung nach § 9 BAO habe und zum einen die Kausalität zwischen dem Verhalten des Vertreters und dem eingetretenen Schaden zu beachten sei, zum anderen der Abschluss eines Ausgleichs (Zwangsausgleichs) keinesfalls den (teilweisen) Untergang der Ersatzforderung bewirke. Der Gedanke der Akzessorietät könne nicht losgelöst von den ihn bestimmenden Gesichtspunkten insoweit verselbständigt werden, dass Vertreter von der im öffentlichen Recht wurzelnden Abgabenhaftung auch in Konstellationen freigestellt würden, die geradezu im Kernbereich der ratio legis lägen. Die Haftung sei nur insofern akzessorisch, als sie das Bestehen des Abgabeanpruchs zur Zeit der Verwirklichung des die Haftung auslösenden Sachverhalts voraussetze. Ob ein Erlöschen der Schuld auch dem Haftungspflichtigen zu Gute komme, sei hingegen nach dem Zweck der den Schuldnerlöschensgrund beinhaltenden jeweiligen Vorschrift zu prüfen. Davon ausgehend stelle der Ausgleich (Zwangsausgleich) des Primärschuldners keinen Grund für die Befreiung des Haftungspflichtigen dar. Es wäre auch sachlich nicht zu rechtfertigen, dass es zur Haftungsfreistellung auf den grundsätzlich nicht vorhersehbaren Zeitpunkt der (letztinstanzlichen) Erlassung des Haftungsbescheides ankommen sollte; dies mit der Wirkung, dass bei einer Erledigung vor Bestätigung des Ausgleichs (Zwangsausgleichs) die Haftung des Geschäftsführers unausweichlich weiter bestünde, danach aber nicht mehr festgestellt werden dürfte. Es käme dabei vom Sicherungsgedanken des Abgabengläubigers durch die Haftungsbestimmungen her auch zu einer sachlich nicht begründbaren Differenzierung zu der jedenfalls in vollem Umfang gegebenen Haftung eines Geschäftsführers bei (bloßem) Konkurs des Primärschuldners.

Die Bw. fungierte ab 10. Dezember 1980 als handelsrechtliche Geschäftsführerin und war daher grundsätzlich verpflichtet für die Einhaltung der steuerlichen Vorschriften im Zeitraum ihrer Geschäftsführung Sorge zu tragen.

Haftungsgegenständlich sind Selbstberechnungsabgaben und Nebengebühren für die Jahre 2005 und 2006.

Durch den Spruch eines Haftungsbescheides, womit die Haftung für einen bestimmten Betrag einer bestimmten Abgabe geltend gemacht wird, wird die Sache des konkreten Haftungsverfahrens festgelegt.

Werden mehrere Abgabenschuldigkeiten zusammengerechnet und im Haftungsbescheid in einer Summe ausgewiesen, so erfüllt dies nicht das Bestimmtheitsgebot der bezughabenden Norm, auch wenn diese Abgabenschuldigkeiten das gleiche Kalenderjahr betreffen. Laut vorliegendem Rückstandsausweis besteht kein Rückstand in der im Haftungsbescheid angeführten Höhe aus dem Titel "Säumniszuschlag 2005 und Säumniszuschlag 2006", es kann aus dem bekämpften Bescheid nicht auf die konkrete Abgabe geschlossen werden. Wenn nun der Haftungsbescheid dermaßen unkonkret ist, ist dieser insoweit mit einem Mangel behaftet, wenn auch anhand des Rückstandsausweises die konkrete Zusammensetzung ermittelt werden kann.

Der Haftungsbescheid war daher hinsichtlich der Haftungsinanspruchnahme für die Säumniszuschläge aufzuheben.

*Gemäß § 79 Abs. 1 EStG hat der Arbeitgeber die gesamte Lohnsteuer, die in einem Kalendermonat einzubehalten war, spätestens am 15. Tag nach Ablauf des Kalendermonates in einem Betrag an das Finanzamt der Betriebsstätte abzuführen.*

Die am 15. Dezember 2005 fälligen lohnabhängigen Abgaben für 11/2005 wurden am 22. Dezember 2005 gemeldet, jedoch nicht entrichtet.

Die am 15. Februar 2006 fälligen lohnabhängigen Abgaben für 1/2006 wurden am 13. März 2006 gemeldet, jedoch ebenfalls nicht entrichtet.

Am 2. Oktober 2006 wurde nach einer Lohnsteuerprüfung eine Nachforderung an Dienstgeberbeiträgen für 2005 in der Höhe von € 57,47 und an Zuschlägen zu den Dienstgeberbeiträgen von € 5,28 festgesetzt.

Die am 15.11.2005 fällige Kraftfahrzeugsteuer 7-9/2005 in der Höhe von € 14.337,36 und die am 15. 2.2006 fällige Kraftfahrzeugsteuer für 10-12/2005 ebenfalls in der Höhe von € 14.337,36 wurden lediglich gemeldet, jedoch nicht entrichtet.

Die Körperschaftsteuervorauszahlung 4-6/2006 in der Höhe von € 437,00 war am 15.5.2006 fällig und blieb unbezahlt.



Der Verwaltungsgerichtshof stellt bei der Auslegung des § 217 BAO bei Zahlungsfristen vor Konkurseröffnung zu Recht auf abgabenrechtliche Fälligkeitsregelungen und nicht auf insolvenzrechtliche Bestimmungen ab.

Entgegen den Berufungsausführungen können nach Auffassung der Abgabenbehörde zweiter Instanz insolvenzrechtliche Vorschriften für die Abgabentrachtung erst ab Eröffnung des Konkursverfahrens greifen und bis zur Eröffnung des Konkursverfahrens nur die abgabenrechtlichen Vorschriften hinsichtlich der Entrichtung der Abgabennachforderungen maßgeblich sein. In der Konkursordnung finden sich keinerlei Bestimmungen, wonach Abgaben, deren Fälligkeit bzw. Zahlungsfrist bereits vor Konkurseröffnung gelegen ist, bereits ab dem (früheren) Eintritt der Zahlungsunfähigkeit nur mehr nach Maßgabe insolvenzrechtlicher Vorschriften zu entrichten wären.

Wenn die Bw. ausführt, dass Abgaben mit Fälligkeiten innerhalb der 60 Tagefrist vor Konkurseröffnung gelegen sind, in denen keinerlei Zahlungen mehr geleistet werden durften und auch Löhne und Gehälter nicht bezahlt worden seien, sodass diesbezüglich DB, DZ und Lohnsteuer für diese Zeit gar nicht angefallen und daher auch nicht fällig geworden wären, dass somit gemäß § 69 Abs. 2 KO innerhalb von 60 Tagen nach Eintritt der Zahlungsunfähigkeit das Konkursverfahren zu beantragen und es daher in diesem Zeitraum der Bw. nicht mehr erlaubt gewesen sei, zu zahlen, ist zu entgegnen, dass durch diese Vorschrift keinesfalls eine abgabenrechtliche Zahlungsverpflichtung vor Konkurseröffnung aufgehoben wird. Auch bietet eine eventuell gegebene spätere Anfechtungsmöglichkeit solcher Abgabenzahlungen durch den Masseverwalter kein Argument gegen das Aufrechterhalten sämtlicher abgabenrechtlicher Zahlungsverpflichtungen bis zur Konkurseröffnung. Vielmehr setzt eine Anfechtung durch den Masseverwalter im Konkurs das Bestehen und die Erfüllung einer auf abgabenrechtlichen Vorschriften beruhenden Zahlungsverpflichtung sogar voraus.

Bereits mit Schreiben vom 8. November 2006 wurde die Bw. über die geplante Haftungsinanspruchnahme in Kenntnis gesetzt und aufgefordert einen Nachweis der Gleichbehandlung aller Gläubiger bei Fälligkeit der Abgabenschuldigkeiten zu erbringen, dieser Vorhalt wurde in der Begründung des Haftungsbescheides wiederholt.

Die Judikatur zur Prüfung der Gleichbehandlung aller Gläubiger lautet folgendermaßen:

*„Dem Vertreter obliegt der Nachweis, welcher Betrag bei Gleichbehandlung sämtlicher Gläubiger – bezogen auf die jeweiligen Fälligkeitszeitpunkte einerseits und das Vorhandensein liquider Mittel andererseits – an die Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre (VwGH*

16.9.2003, 2003/14/0040). Die pauschale Behauptung einer Gleichbehandlung aller Gläubiger reicht nicht aus (VwGH 22.9.1999, 96/15/0049).

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

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

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

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 15.12.2004, 2004/13/0146) verletzt der Geschäftsführer die dem Abgabengläubiger gegenüber bestehende Pflicht zur zumindest anteiligen Tilgung der Abgabenforderungen auch, wenn er das Gebot quotenmäßiger Befriedigung der offenen Forderungen insoweit nicht beachtet, als er keinem der Gesellschaftsgläubiger auch nur anteilig Zahlung leistet. Da in einer Gleichbehandlung der Abgabenschulden nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 29.12.2004, 2000/15/0168) keine im "status kridae" unzulässige Gläubigerbevorzugung gesehen werden kann, erweist sich auch der Hinweis auf eine allfällige Anfechtung bzw. die Bestimmung des § 158 StGB als nicht zielführend.

Der Grundsatz der Gläubigergleichbehandlung bezieht sich nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 18.10.2007, 2006/15/0073) auch auf Zahlungen, die zur Aufrechterhaltung des Geschäftsbetriebes erforderlich sind; eine Privilegierung von Gläubigern

*kann daher auch in der Barzahlung von Wirtschaftsgütern ("Zug um Zug Geschäfte") bestehen. Der vom Vertreter zu erbringenden Nachweis der Gleichbehandlung aller Gläubiger hat demnach auch die von der Gesellschaft getätigten "Zug um Zug Geschäfte" zu umfassen."*

Dennoch wurden in der Stellungnahme zur geplanten Haftungsinanspruchnahme und in den Rechtsmittelausführungen keine Berechnungen zu einer Verteilung der vorhandenen Geldmittel bei Fälligkeit der jeweiligen Abgabenschuld übermittelt, sondern lediglich Ausführungen allgemeiner Natur zur Vorgabe der Gleichbehandlung von Gläubigern und der Privilegierung des Fiskus hinsichtlich der Lohnsteuer getätigt und mitgeteilt, dass mit Juni 2006 keinerlei Geldmittel mehr zur Verfügung gestanden sind.

Die im Haftungsbescheid enthaltenen Abgabenschuldigkeiten sind alle vor dem Juni 2006 fällig geworden.

Zum Vorbringen in der Stellungnahme zur geplanten Haftungsinanspruchnahme auch die für November 2005 und Jänner 2006 selbst gemeldete Lohnsteuer sei nicht abzuführen gewesen, da die Löhne nicht ausbezahlt worden seien, ist auf den Vermerk auf Seite 69 des Einbringungsaktes über eine Vorsprache der Bw. vom 24. November 2010 bei Herrn G.M. und auf die übergebenen Unterlagen (Blatt 70 bis 91 des Einbringungsaktes) zu verweisen, wonach die Löhne für diese Zeiträume sehr wohl, wenn auch verspätet ausbezahlt wurden.

*Reichen die dem Arbeitgeber zur Verfügung stehenden Mittel zur Zahlung des vollen Arbeitslohnes nicht aus, so hat er die Lohnsteuer von dem tatsächlich zur Auszahlung gelangenden niedrigeren Betrag so zu berechnen und einzubehalten (§ 78 Abs. 3 EStG).*

Aus der Bestimmung des § 78 Abs. 3 EStG 1988 ergibt sich die Verpflichtung, dass die Lohnsteuer - ungeachtet des Grundsatzes der Gleichbehandlung aller andrängenden Gläubiger zur Gänze zu entrichten ist (VwGH 25.1.2000, 96/15/0080; 30.10.2001, 2001/14/0087)

Der diesbezüglichen Passage in der Berufungsvorentscheidung wurde im Vorlageantrag kein weiteres Vorbringen entgegengesetzt.

Die Bw. hat demnach in den verfahrensgegenständlichen Zeiträumen sehr wohl noch Löhne ausbezahlt, aber die darauf entfallenden Lohnsteuern nicht entrichtet.

Aus den unter Blatt 71-90 im Einbringungsakt erliegenden Kontoblättern anderer Gläubiger der Bw. ergeben sich Außenständen und Zahlungen im entscheidungsrelevanten Zeitraum. In der Berufungsvorentscheidung wurde eine Gegenüberstellungsberechnung zu einer Gesamtbefriedigungsquote der anderen Gläubiger von 99,60 % und des Abgabengläubigers von 90,53% erstellt.

Mit Vorhalt vom 23. Februar 2012 wurde der Bw. nochmals detailliert die Judikatur zur Gleichbehandlung von Gläubigern mitgeteilt, sie darauf aufmerksam gemacht, dass die Ausführungen der Abgabenbehörde erster Instanz zu eine Befriedigungsquote von 99,60 % wohl unzutreffend seien und sie auf ihr eigenes Vorbringen, dass die Löhne verspätet, aber doch bezahlt worden seien, hingewiesen.

Nach mehreren Fristverlängerungen wurde am 12. Juni 2012 eine ergänzende Stellungnahme eingereicht und zugestanden, dass es der Bw. aufgrund der bereits zurückliegenden Dauer des Abschlusses des Insolvenzverfahrens, aber auch aufgrund der Tatsache, dass sie selbst nicht mehr Geschäftsführerin der Gesellschaft sei, nicht möglich sei, die von der Behörde gewünschte Berechnung zur Mittelverwendung zur Fälligkeit der im Vorhalt angeführten Abgabenschuldigkeiten vorzulegen.

Die Ausführungen der Abgabenbehörde erster Instanz zu einer Befriedigungsquote von 99,60 % seien auch für die Bw. nicht nachvollziehbar, augenscheinlich seien auch die Zug-um- Zug- Geschäfte in die Berechnung miteinbezogen worden.

Wenn jedoch tatsächlich 90,53 % der Abgabenverbindlichkeiten befriedigt worden seien, ergebe sich schlechtestenfalls zu Lasten der Bw. ein prozentueller Betrag von 9,06%.

Wie bereits in den bisherigen Stellungnahmen festgehalten, seien in den letzten Wochen vor Konkurseröffnung Zahlungen nur mehr im Zusammenhang mit Zug- um- Zug- Geschäften geleistet worden. Diese Zahlungsmodalitäten seien bei anstehenden Sanierungen grundsätzlich an der Tagesordnung und auch anfechtungssicher zulässig, um einem insolvenzreifen Betrieb einen Fortbetrieb zu ermöglichen. Ohne die erforderlichen Rohstoffe, Lieferungen und Leistungen könnte ein Betrieb nicht aufrechterhalten werden.

Bei der Beurteilung der Gleichbehandlung seien demzufolge auch haftungsrechtlich zwei Kreise zu bilden:

Zum einen die sogenannten Altgläubiger, d.h. jene Gläubiger, die vor Eintritt der materiellen Insolvenz bereits Gläubigerstellung erlangt haben und denen gegenüber allfällige Zahlungen anfechtbar wären, zum anderen jedoch jene Neugläubiger, die nach Eintritt der materiellen Insolvenz Gläubigerstellung erlangen oder aber anfechtungssichere Zahlungen bereits vor oder mit Lieferung und Leistung erhalten.

Bei der Beurteilung der Gleichbehandlung seien demnach auch derartige Zug- um- Zug- Geschäfte außer Betracht zu lassen.

Sehr wohl zu berücksichtigen seien jedoch die der Bw. gewährten Stundungen. In diesem Zusammenhang werden die Zahlungserleichterungsbewilligungen vom 15.2.2005, 13.7.2005

und 23.3.2006 vorgelegt, wobei sich vor allem aus dem letzten Bescheid ergebe, dass der Gesellschaft monatliche Raten zur Entrichtung des damals bestehenden Rückstandes in der Höhe von € 93.392,67 in der Höhe von € 5.000,00 bewilligt und diese in der Folge durch die Bw. auch eingehalten worden seien.

Neben weiteren laufenden Zahlungen könne demzufolge auch keine Fälligkeit hinsichtlich jener noch nicht fälligen Teilzahlungen eingetreten sein, welche aufgrund der bewilligten Ratenzahlungen gestundet gewesen seien. Durch die derart bewilligten Zahlungserleichterungen könne die Geschäftsführerin aber auch nicht verhalten gewesen sein, vor diesem Zeitpunkt noch nicht fällige weitere Zahlungen zu erbringen, sodass insoweit keine schuldhafte Verkürzung von Abgaben vorliege.

Der Amtspartei wurde die im Rechtsmittelverfahren erstattete Stellungnahme zur Kenntnis gebracht, sie hat mit Schreiben vom 21. Juni 2012 auf eine weitere Gegendarstellung verzichtet.

Dem Einwand hinsichtlich der im Haftungsbescheid angeführten Abgabenschuldigkeiten liege wegen bewilligter Ratenzahlungen und geleisteten Raten bis 30. Mai 2006 keine Verletzung einer Zahlungsverpflichtung vor, ist wie folgt zu begegnen:

Der Zeitpunkt für den zu beurteilen ist, ob der Vertretene die für die Abgabentrachtung erforderlichen Mittel hatte, bestimmt sich danach, wann die Abgaben bei Beachtung der abgabenrechtlichen Vorschriften zu entrichten gewesen wären (VwGH 23.11.2004, 2001/15/0108). Bei Selbstbemessungsabgaben ist daher maßgebend, wann die Abgaben bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung abzuführen gewesen wären (VwGH 15.12.2004, 2004/13/0146). Maßgebend ist daher der *Zeitpunkt ihrer gesetzlichen Fälligkeit*, unabhängig davon, ob die Abgabe bescheidmäßig festgesetzt wurde (vgl. Ritz, BAO Kommentar<sup>2</sup>, § 9 Tz 10).

Ein nach Eintritt der Fälligkeit der Abgaben eingebrachtes Ratenansuchen ändert nichts am Fälligkeitszeitpunkt der Abgabe. Selbst im Falle der Bewilligung einer Zahlungserleichterung wird lediglich der Zeitpunkt der Verpflichtung zur Entrichtung der Abgaben hinausgeschoben, an der Fälligkeit der Abgabe ändert dies nichts (VwGH 21.3.1995, 95/14/0034).

Hinsichtlich der Lohnsteuer ergibt sich aus § 78 Abs. 3 EStG 1988, dass der Arbeitgeber, wenn die Mittel nicht zur Zahlung des vollen vereinbarten Bruttoarbeitslohnes ausreichen, die Lohnsteuer von dem tatsächlich zur Auszahlung gelangenden niedrigeren Betrag zu berechnen und einzubehalten hat. Wird die 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.

Dies gilt nur hinsichtlich der Lohnsteuer, nicht aber hinsichtlich der Dienstgeberbeiträge und der Dienstgeberzuschläge, für die der Gleichbehandlungsgrundsatz zur Anwendung kommt.

Zur verfahrensgegenständlichen Lohnsteuer wurde im Rechtsmittelverfahren kein weiteres Vorbringen mehr erstattet, nach den obigen Ausführungen liegt eine schuldhafte Pflichtverletzung wegen Nichtentrichtung der Lohnsteuern für 11/2005 und 1/2006 vor.

In der Vorhaltsbeantwortung bringt die Bw. nun weiters vor, dass es sich bei den im haftungsgegenständlichen Zeitraum getätigten Zahlungen (Überweisungen) lediglich um Zug um Zug Geschäfte gehandelt habe, die zur Aufrechterhaltung des Betriebes notwendig gewesen wären. Wie der VwGH in ständiger Rechtsprechung ausführt, kann im Falle der Befriedigung "betriebsnotwendiger" Forderungen von einer anteiligen Begleichung aller Verbindlichkeiten keine Rede sein (VwGH vom 25.1.1999, 97/17/0144).

Die Bevorzugung eines einzelnen Gläubigers oder einiger Gläubiger stellt eine schuldhafte Vertreterpflichtverletzung im Sinne des § 9 Abs.1 BAO dar, daher dürfen auch jene Verbindlichkeiten, die zur Aufrechterhaltung des Produktions- und/oder Geschäftsbetriebes eines Unternehmens notwendig sind, nicht gänzlich, sondern nur im selben Ausmaß wie Abgabenschuldigkeiten getilgt werden (z.B. VwGH 27.4.2005, 2004/14/0030, VwGH 30.10.2011, 98/14/0142).

Der Nachweis, ob die Abgabenschuldigkeiten im gleichen oder sogar höheren Ausmaß wie andere Verbindlichkeiten getilgt wurden, ist nicht mit einer Grobschätzung über einen vom Abgabepflichtigen willkürlich festgelegten Zeitraum, sondern zu den einzelnen Fälligkeitszeitpunkten der aushaftenden Abgabenschuldigkeiten zu erbringen.

Die Bw. räumt nunmehr in der Vorhaltsbeantwortung selbst ein, dass sich aus den im erstinstanzlichen Verfahren vorgelegten Kontoblättern der Versicherung (Zeitraum 19.8.2005 bis 10.07.2006), der B.GmbH (31.5.2006 bis 12.7.2006), F. (29.8.2005 bis 14.07.2006), H.GmbH (25.11.2005 bis 3.3.2006), R.CoKG (30.8.2005 bis 7.7.2006), R.HandelsGmbH (17.8.2005 bis 31.7.2006), Stadtgemeinde S. (15.9.2005 bis 4.8.2005) und GenmbH (17.8.2005 bis 11.8.2006) keine Berechnung zur Gleichbehandlung aller Gläubiger bei Fälligkeit der im Haftungsbescheid enthaltenen Abgabenschuldigkeiten vornehmen lässt und auch ihr die Berechnung der Abgabenbehörde erster Instanz zu einer Tilgungsquote von 99,60 % der Forderungen der sonstigen Gläubiger nicht nachvollziehbar erscheint. Die Kassen- und Bankdaten der Gesellschaft wurden nicht vorgelegt.

Ein Nachweis der Gleichbehandlung aller Gläubiger wurde somit nicht erbracht, daher ist die Haftungsinanspruchnahme zur Recht erfolgt.

Nur schuldhafte Verletzungen abgabenrechtlicher Pflichten berechtigen zur Haftungsinanspruchnahme. Eine bestimmte Schuldform ist jedoch nicht gefordert (z. B. VwGH 18.10.1995, 91/13/0037, 31.10.2000, 95/15/0137).

Gemäß § 1298 ABGB obliegt dem, der vorgibt, dass er an der Erfüllung seiner gesetzlichen Verpflichtungen ohne sein Verschulden verhindert war, der Beweis.

Daraus ist abzuleiten, dass der wirksam bestellte Vertreter einer juristischen Person, der die Abgaben der juristischen Person nicht entrichtet hat, für diese Abgaben haftet, wenn sie bei der juristischen Person nicht eingebracht werden können und er nicht beweist, dass die Abgaben ohne sein Verschulden nicht entrichtet werden konnten.

Die Bw. hat es unterlassen entsprechend ihren abgabenrechtlichen Verpflichtungen entsprechende Mittel für die Bezahlung der Abgabenschuldigkeiten einzusetzen.

Dem Berufungsvorbringen wird jedoch zur Bestreitung der schuldhaften Pflichtverletzung insoweit gefolgt, als es sich gegen eine schuldhafte Nichtentrichtung der im Zuge der Lohnsteuerprüfung nachgeforderten Minimalbeträge an Dienstgeberbeiträgen und Zuschlägen zu Dienstgeberbeiträgen für das Jahr 2005 richtet.

Nach der Textierung des Prüfungsberichtes ist Grundlage der Abgabenfestsetzung tatsächlich eine Rechtsfrage, daher ist ein Verschulden der Bw. in diesem Punkt nicht gegeben und wird der Haftungsbescheid für diese Abgabenschuldigkeiten aufgehoben.

Bei schuldhafter Pflichtverletzung spricht die Vermutung für eine Kausalität zwischen der Pflichtverletzung und dem Abgabenausfall (VwGH 29.5.2001, 2001/14/0006).

Die erzielte Ausgleichsquote von 25 % war bei der Haftungsinanspruchnahme zu berücksichtigen.

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 "berechtigter 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 eingebracht werden kann.

In der Berufung wird der lange Zeitraum zwischen der ersten Erhebung zur Geltendmachung einer Haftung am 8. November 2006 (Stellungnahme der Bw. dazu vom 14. Dezember 2006) und der Erlassung des Haftungsbescheides am 22. September 2010 gerügt.

Da aus den vorliegenden Akten kein zwingender Grund für ein Zuwarten von fast 4 Jahren ersichtlich ist, diese lange Frist nicht auf ein Verschulden der Bw. zurückgeführt werden kann, die Bw. zudem hinsichtlich der Nichtentrichtung der haftungsgegenständlichen Abgaben nur ein geringes Verschulden trifft und wenn schon kein Nachweis der Gleichbehandlung von Gläubigern vorliegt, dennoch unbestritten namhafte Zahlungen an die Abgabenbehörde geleistet wurden, wird im Rahmen der Ermessensübung ein Abschlag von € 4.763,08 vorgenommen und der Gesamthaftungsbetrag somit auf € 30.000,00 reduziert.

Ist eine Einbringlichmachung beim Primärschuldner unzweifelhaft nicht gegeben, kann die Frage der Einbringlichkeit der Haftungsschuld beim Haftenden von der Abgabenbehörde bei ihren Zweckmäßigkeitsüberlegungen vernachlässigt werden (VwGH 16.12.1999, 97/16/0006).

Die Berufung war spruchgemäß mit teilweiser Stattgabe zu entscheiden.

Wien, am 21. Juni 2012