



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vom 11. November 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 2/20/21/22 vom 5. Oktober 2010 betreffend Haftungsbescheid gemäß § 9 iVm § 80 BAO im Beisein der Schriftführerin nach der am 15. September 2011 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

1. Der Antrag auf Beigabeung eines Rechtsbeistandes wird als unzulässig zurückgewiesen.
2. Der Berufung wird teilweise Folge gegeben und der Haftungsbetrag für nachstehende Abgaben auf € 7.011,49 (statt € 46.649,12) herabgesetzt:

Abgabe	Betrag
Lohnsteuer 2006	3.000,00
Dienstgeberbeitrag 2006	450,00
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2006	40,00
Lohnsteuer 2007	3.000,00
Dienstgeberbeitrag 2007	478,91
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2007	42,58

3. Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

### Entscheidungsgründe

Mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom 17. Juni 2008 wurde der über das Vermögen der D-GmbH beantragte Konkurs mangels Vermögens abgewiesen.

Mit Bescheid vom 5. Oktober 2010 wurde der Berufungswerber (Bw.) gemäß [§ 9 Abs. 1 BAO](#) iVm. [§ 80 BAO](#) als Geschäftsführer der genannten Gesellschaft für Abgaben in der Höhe von € 46.649,12, nämlich

Abgabe	Betrag	Fälligkeit
Lohnsteuer 2006	3.000,00	15. 01. 2007
Dienstgeberbeitrag 2006	450,00	15. 01. 2007
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2006	40,00	15. 01. 2007
Umsatzsteuer 09-12/2006	4.101,39	15. 02. 2007
Umsatzsteuer 2006	12.212,50	15. 02. 2007
Umsatzsteuer 01-02/2007	2.721,81	16. 04. 2007
Lohnsteuer 2007	3.000,00	15. 01. 2008
Dienstgeberbeitrag 2007	478,91	15. 01. 2008
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2007	42,58	15. 01. 2008
Umsatzsteuer 2007	20.601,93	15. 02. 2008

zur Haftung herangezogen, da diese durch die schuldhafte Verletzung der ihm als Vertreter der Gesellschaft auferlegten Pflichten nicht hätten eingebbracht werden können.

In der dagegen am 11. November 2010 rechtzeitig eingebrauchten Berufung wandte der Bw. ein, dass die jetzt vorgeschriebenen Rückstände an Umsatzsteuer und Lohnabgaben erst nach Beendigung der operativen Tätigkeit vom Finanzamt präsentiert worden wären und keine Rechtfertigung hätten. Gegen die Umsatzsteuern 2006 und 2007 hätte er berufen, es gebe diesbezüglich sogar eine UFS-„Beschwerde“, die auf Grund der in Liquidation befindlichen Firma bedingt durch die fehlenden Geldmittel „eingestellt“ worden wäre.

Der Bericht über das Ergebnis der Lohnsteuerprüfung vom 7. April 2010 bezüglich der Lohnabgaben 2006-2008 spreche vom angeblichen Angestelltenverhältnis des gewerblich tätigen Reinigungspersonals, das seinerzeit beauftragt worden wäre. Diese Gewerbetreibenden wären sowohl steuerlich als auch bei der Sozialversicherung erfasst gewesen und hätten die daraus resultierenden Abgaben selbst getragen.

Bedingt durch die Beendigung der operativen Tätigkeit wegen schlechten Geschäftsganges und ohne Aussichten auf zusätzliches Kapital von Geldgebern hätte er als Geschäftsführer keinerlei Geldmittel zur Verfügung gehabt, um diese Bescheide weiter zu bekämpfen.

Da der seinerzeit eingesetzte Betriebsleiter vor Schließung des Betriebes Geld unterschlagen hätte, wäre der beantragte Konkurs vom Gericht mangels Masse abgewiesen worden. Zu diesem Zeitpunkt wären daher keine Geldmittel zur Verfügung gestanden.

Weiters halte der Bw. fest, dass vor Schließung des Betriebes alle bekannten Rechnungen und sonstige bereits fällige Verpflichtungen pünktlich angewiesen worden wären und dass keinerlei Bevorzugung stattgefunden hätte.

Ferner brachte der Bw. vor, dass er wegen dieses oben erwähnten gewerblich tätigen Reinigungspersonals bereits zu einer Geldstrafe verurteilt worden wäre. Diese Geldstrafe hätte wegen der damaligen und zukünftigen Mittellosigkeit seinerseits nicht beglichen werden können, weshalb er die Ersatzfreiheitsstrafe angetreten hätte.

Der Bw. ersuchte daher abschließend um Einstellung des Verfahrens, widrigenfalls um Rechtsbeistand und Vorlage beim Unabhängigen Finanzsenat mit Abhaltung einer mündlichen Verhandlung.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 20. Dezember 2010 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. Dazu wurde ausgeführt, dass die Haftung des [§ 9 BAO](#) Geschäftsführer einer GmbH für Abgaben treffe, deren Fälligkeit in die Zeit der Vertretertätigkeit falle. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes wäre es Sache des Geschäftsführers, die Gründe darzulegen, die ihn ohne sein Verschulden daran gehindert hätten, die ihm obliegenden abgabenrechtlichen Verpflichtungen zu erfüllen, widrigenfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung angenommen werden dürfe.

Es wäre Aufgabe des Geschäftsführers, darzutun, weshalb er nicht dafür hätte Sorge tragen können, dass die fälligen Abgaben entrichtet würden, widrigenfalls von der Abgabenbehörde die schuldhafte Verletzung der ihm auferlegten Pflichten anzunehmen wäre. Zu den abgabenrechtlichen Verpflichtungen würden die Abgabenentrichtung aus den Mitteln, die der Vertreter verwaltete, die Führung gesetzmaßiger Aufzeichnungen, die zeitgerechte Einreichung von Abgabenerklärungen und die Offenlegungs- und Wahrheitspflicht gehören. Es obliege dem Haftungspflichtigen, nicht nur allgemeine, sondern konkrete und sachbezogene Behauptungen darzulegen.

Der Geschäftsführer hafte für nicht entrichtete Abgaben auch dann, wenn die zur Verfügung stehenden Mittel zur Entrichtung aller Schulden nicht ausreichen würden, es sei denn, er weise nach, dass diese Mittel anteilig für die Begleichung aller Schulden verwendet worden wären. Es wäre am Geschäftsführer gelegen, den Nachweis zu erbringen, 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.

Die Verpflichtung eines Vertreters gehe hinsichtlich der Lohnsteuer über das Gebot der gleichmäßigen Behandlung aller Gläubiger hinaus. Aus der Bestimmung des § 78 Abs. 3 EStG ergebe sich vielmehr die Verpflichtung, die Lohnsteuer zur Gänze zu entrichten.

Fristgerecht beantragte der Bw. mit Schreiben vom 19. Jänner 2011 die Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und brachte ergänzend vor, dass die auf Grund des Lohnsteuerprüfungsberichtes vom 7. April 2010 ergangenen Bescheide mangels finanzieller Mittel nicht mehr bekämpft worden wären, da die Firma bereits 2008 geschlossen worden wäre. Man erkenne im Bericht, dass die Nachverrechnung auf Grund pauschaler Annahmen des Prüfers zustande gekommen wäre. Tatsache wäre, dass es keine Aushilfen gegeben hätte und dass neben den angemeldeten Dienstnehmern fremdes Personal über Fremdfirmen bereitgestellt worden wäre.

Aus diesem Grund wäre es nicht an ihm gelegen gewesen, finanzielle Mittel (zur damaligen Zeit 2006-2008) zur Seite zu legen, da der Bw. zu Recht hätte annehmen können, dass bei einer künftigen Prüfung keine Nachverrechnung vorgenommen werde.

Auf Grund der Bilanzen könne man erkennen, dass in den laufenden Jahren nur Verluste erwirtschaftet worden wären, die durch laufende Zuschüsse der Investoren finanziert worden wären. Die finanziellen Mittel wären demnach nie vorhanden gewesen, um Reserven bilden zu können. Bis zur Schließung der Firma wären die notwendigen finanziellen Mittel von den Investoren zur Verfügung gestellt worden, womit alle Verbindlichkeiten, die bis zur Schließung bekannt gewesen wären, auch bezahlt worden wären. Kein Gläubiger wäre ungerecht bevorzugt worden. Sämtliche Abgaben wären rechtzeitig und ordnungsgemäß entrichtet worden, bis zum 16. Mai 2008 hätte sogar ein Guthaben auf dem Abgabenkonto bestanden.

Hinsichtlich der Haftung für die Umsatzsteuern werde ausgeführt, dass diese in Anbetracht der operativen Tätigkeit als Sauna mit 10 % rechtzeitig abgeführt worden wäre. Das zuständige Finanzamt hätte bei einer Betriebsprüfung festgestellt, dass die Umsätze hingegen mit 20 % zu versteuern gewesen wären. Dagegen wäre Berufung erhoben worden. Das Finanzamt hätte den Antrag auf Aussetzung der Einhebung genehmigt und die Entscheidung über den Umsatzsteuersatz dem Unabhängigen Finanzsenat überlassen. Zu diesem Zeitpunkt hätten sowohl die Gesellschaft als auch der Bw. als deren Geschäftsführer davon ausgehen können, dass diese Angelegenheit strittig wäre, und demnach die Investoren nicht ersuchen müssen, zusätzliches Geld zur Verfügung zu stellen. Da die finanzielle Situation wie oben erläutert sich in den Jahren nicht verbessert hätte und die Investoren nicht mehr bereit gewesen wären, weitere Geldmittel der Firma zur Verfügung zu stellen, hätte der Bw. bedingt auch durch die Unterschlagungen seines Betriebsleiters den Konkurs angemeldet.

Abschließend ersuchte der Bw., seine Vertrauensperson und Vertreter (sowie seinerzeitigen Investor), Herrn W.S. , zur mündlichen Verhandlung beizuziehen.

In der am 15. September 2011 durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung brachte der Vertreter des Bw., Herr W.S., ergänzend vor, dass bei Betriebseröffnung die Auskunft des dahingehend befragten Steuerberaters, der auch jedes Jahr die Bilanz in diesem Sinne erstellt hätte, ergeben hätte, dass der Saunabetrieb mit dem ermäßigten Umsatzsteuersatz von 10 % zu versteuern wäre. Dies wäre dann so gehandhabt worden, dass vom Eintrittspreis von € 70,00 eine Getränkepauschale von € 6,00 mit 20 % und der Rest mit 10 % versteuert worden wären.

Der Amtsbeauftragte stimmte zu, dass einige Betreiber von sogenannten Kontaktsaunas ihre Umsätze unrichtig mit 10 % versteuert hätten. Seit 2005 werde von den Finanzämtern eine Richtigstellung auf 20 % vorgenommen. Diese Vorgangsweise wäre vom Unabhängigen Finanzsenat bestätigt worden. Darüber hinaus bedeute auch nicht jede in der Literatur geäußerte Rechtsmeinung, dass die Rechtslage strittig wäre.

Hinsichtlich der nachversteuerten Lohnabgaben teilte der Vertreter des Bw. mit, dass es sich bei dem betreffenden Personal um zwei Reinigungskräfte aus Polen und Rumänien gehandelt hätte, die selbstständig gearbeitet hätten. Aus diesem Grund hätte der Bw. bereits eine Verwaltungsstrafe erhalten, da diese Beschäftigung typischer Weise eine nichtselbstständige Tätigkeit darstelle. Vor dieser Verwaltungsstrafe hätte er nicht gewusst, dass die beiden Reinigungskräfte nicht selbstständig tätig sein könnten. Außerdem hätte er von einem steuerlich versierten Informanten die Auskunft erhalten, dass Arbeitgeber nicht mehr belangt werden könnten, wenn als selbstständig behandelte Dienstnehmer ihre Abgaben entrichtet hätten.

Dazu verwies der Amtsbeauftragte auf den juristischen Grundsatz, dass es keine Strafe ohne Schuld gebe und die Verwaltungsstrafe für das gegenständliche Abgabenverfahren bindend wäre.

Abschließend betonte der Vertreter des Bw., dass im Zeitraum vor der Einstellung des Betriebes sämtliche Abgaben entrichtet worden wären und es nicht absehbar gewesen wäre, dass später weitere Abgaben vorgeschrieben werden würden. Eine Verpflichtung zur Bildung von Rücklagen hätte daher nicht bestanden.

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

*Gemäß § 83 Abs. 1 BAO können sich die Parteien und ihre gesetzlichen Vertreter, sofern nicht ihr persönliches Erscheinen ausdrücklich gefordert wird, durch eigenberechtigte Personen vertreten lassen, die sich durch eine schriftliche Vollmacht auszuweisen haben.*

Da im Abgabenverfahren im Gegensatz zum Verfahren vor dem Verfassungs- oder Verwaltungsgerichtshof für voll handlungsfähige Personen kein Zwang besteht, sich vertreten zu lassen, sondern lediglich ein diesbezügliches Recht, war der Antrag des Bw. auf Beigabe eines Rechtsbeistandes als unzulässig zurückzuweisen.

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

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

Die Haftung nach § 9 Abs. 1 BAO ist eine Ausfallhaftung (VwGH 24.2.1997, [96/17/0066](#)).

Voraussetzung ist die objektive Uneinbringlichkeit der betreffenden Abgaben im Zeitpunkt der Inanspruchnahme des Haftenden (VwGH 3.7.1996, [96/13/0025](#)). Uneinbringlichkeit liegt vor, wenn Vollstreckungsmaßnahmen erfolglos waren oder voraussichtlich erfolglos wären (VwGH 26.5.2004, [99/14/0218](#)).

Im gegenständlichen Fall steht die Uneinbringlichkeit fest, da mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom 17. Juni 2008 der über das Vermögen der D-GmbH beantragte Konkurs mangels Vermögens abgewiesen wurde und die Gesellschaft auch bereits im Firmenbuch gelöscht wurde.

Unbestritten ist auch, dass dem Bw. als Geschäftsführer der GmbH die Erfüllung der abgabenrechtlichen Pflichten der Gesellschaft oblag. Insbesondere ist im Rahmen dieser Verpflichtung für die rechtzeitige und vollständige Entrichtung der Abgaben Sorge zu tragen.

Aus dem Vorbringen des Bw., dass die haftungsgegenständlichen Abgaben erst nach Beendigung der operativen Tätigkeit festgesetzt worden wären, lässt sich nichts gewinnen, weil sich der Zeitpunkt, für den zu beurteilen ist, ob der Vertretene die für die Abgabenentrichtung erforderlichen Mittel hatte, danach bestimmt, wann die Abgaben bei Beachtung der abgabenrechtlichen Vorschriften zu entrichten gewesen wären (VwGH 23.11.2004, [2001/15/0108](#)), ist bei Selbstbemessungsabgaben (wie die hier gegenständlichen Umsatzsteuern und Lohnabgaben) nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes maßgebend, wann die Abgaben bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung abzuführen gewesen wären (VwGH 15.12.2004, [2004/13/0146](#)); maßgebend ist daher ausschließlich der Zeitpunkt ihrer Fälligkeit, somit unabhängig davon, ob die Abgabe bescheidmäßig festgesetzt wird (VwGH 23.1.2003, [2001/16/0291](#)).

*Der nach Abgabenvorschriften Haftungspflichtige kann gemäß [§ 248 BAO](#) unbeschadet der Einbringung einer Berufung gegen seine Heranziehung zur Haftung innerhalb der für die Einbringung der Berufung gegen den Haftungsbescheid offenstehenden Frist auch gegen den Bescheid über den Abgabenanspruch berufen.*

Dem Vorbringen des Bw., dass die Nachforderungen auf unrichtigen Schätzungen bzw. Rechtsansichten der Betriebsprüfung basieren würden, muss entgegengehalten werden, dass Einwendungen gegen den Abgabenanspruch nicht mit Erfolg im Haftungsverfahren vorgebracht werden können, sondern ausschließlich im Berufungsverfahren gemäß [§ 248 BAO](#) betreffend Bescheide über den Abgabenanspruch, zumal nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes auch die nach [§ 9 BAO](#) erforderliche Verschuldensprüfung von der objektiven Richtigkeit der Abgabenfestsetzung auszugehen hat (VwGH 27.2.2008, [2005/13/0094](#)).

*Die Steuer beträgt gemäß [§ 10 Abs. 1 UStG 1994](#) für jeden steuerpflichtigen Umsatz 20 % der Bemessungsgrundlage.*

*Gemäß [§ 10 Abs. 2 Z 6 UStG 1994](#) ermäßigt sich die Steuer auf 10 % für die unmittelbar mit dem Betrieb von Schwimmbädern verbundenen Umsätze und die Thermalbehandlung.*

Hinsichtlich der haftungsgegenständlichen Umsatzsteuernachforderungen ist jedoch festzustellen, dass dem Bw. an der unrichtigen Versteuerung der Umsätze mit dem ermäßigten Steuersatz keine schuldhafte Pflichtverletzung vorgeworfen werden kann, da es zum einen gängige Praxis war, den ermäßigten Steuersatz gemäß [§ 10 Abs. 2 Z 6 UStG 1994](#) für Thermalbehandlungen auch auf den Betrieb einer Sauna anzuwenden, wobei bis zu den Entscheidungen des Unabhängigen Finanzsenates (UFS 22.12.2008, RV/3328-W/08; UFS 6.10.2009, RV/1428-W/08; UFS 11.2.2011, RV/1071-W/08) offenbar ungeklärt war, ob auch die Umsätze einer Kontaktsauna begünstigt sind, zumal sich der Verwaltungsgerichtshof mit dieser Rechtsfrage noch nicht auseinander gesetzt hat und es auch bis zu den UFS-Entscheidungen keine einschlägige Literatur zu diesem Thema gab.

Zum anderen dokumentiert auch die Aussage des Bw., im Zeitpunkt der Betriebsübernahme einen Steuerberater diesbezüglich um Auskunft ersucht zu haben, dass er alles zumutbare unternahm, um seinen steuerlichen Verpflichtungen nachzukommen, zumal der steuerliche Vertreter auch die Bilanzen unter Anwendung des ermäßigten Steuersatzes erstellte.

Hingegen ist die fehlende Unterziehung der an die Reinigungskräfte geflossenen Zahlungen mit den gesetzlichen Lohnabgaben anders zu beurteilen, da dem Bw. vorzuwerfen ist, die illegale Beschäftigung einer Polin und Rumänin ermöglicht zu haben, obwohl zum damaligen Zeitpunkt (2006 und 2007) eine nichtselbstständige Tätigkeit von Personen aus diesen Ländern wegen der Übergangsbestimmungen bzw. des erst danach erfolgten EU-Beitrittes

(*Polen*: Beitritt am 1. Mai 2004, Übergangsfrist bis 1. Mai 2011 und *Rumänien*: Beitritt am 1. Jänner 2007, Übergangsfrist bis 1. Jänner 2014) nur in bestimmten Ausnahmefällen zulässig war.

Wie der Bw. selbst zugestand, wurde er bereits vom Magistrat zu einer Geldstrafe verurteilt, da der Aufgabenbereich von Reinigungskräften typischer Weise eine nichtselbstständige Tätigkeit darstellt.

Darüber hinaus ist dem Unabhängigen Finanzsenat auch verwehrt, diesbezüglich die Schuldhaftigkeit des Bw. zu überprüfen, weil nach dem Grundsatz „Keine Strafe ohne Schuld“ das Verschulden des Bw. bereits im Verwaltungsverfahren geprüft wurde und dieses als rechtskräftig entschiedene Vorfrage dem nunmehr gegenständlichen Haftungsverfahren zu Grunde zu legen ist.

Wird eine Abgabe nicht entrichtet, weil der Vertretene überhaupt keine liquiden Mittel hat, so verletzt der Vertreter dadurch keine abgabenrechtliche Pflicht (VwGH 20.9.1996, [94/17/0420](#)).

Der Geschäftsführer haftet für nicht entrichtete Abgaben der Gesellschaft auch dann, wenn die Mittel, die ihm für die Entrichtung aller Verbindlichkeiten zur Verfügung gestanden sind, hierzu nicht ausreichen; es sei denn, er weist nach, dass er diese Mittel anteilig für die Belebung aller Verbindlichkeiten verwendet, die Abgabenschulden daher im Verhältnis nicht schlechter behandelt hat als andere Verbindlichkeiten (VwGH 15.5.1997, [96/15/0003](#)).

Im gegenständlichen Fall behauptete der Bw., dass ihm keine Mittel zur Entrichtung der haftungsgegenständlichen Abgaben zur Verfügung gestanden wären. Diese Behauptung trifft jedoch nicht zu, weil auf das Abgabenkonto in den Jahren 2006 bis zur Abweisung des Konkurses am 17. Juni 2008 regelmäßige Zahlungen eingingen. Zudem wurde am 24. Jänner 2007 auf Grund des bestehenden Abgabenguthabens eine Rückzahlung an die Gesellschaft in Höhe von € 12.223,64 geleistet. Darüber hinaus weisen die Bilanzen nachstehende Kassabestände bzw. Guthaben bei Banken aus:

Bilanzstichtag	Kassa/Bank
31. 12. 2006	14.286,00
31. 12. 2007	12.695,90
31. 12. 2008	1.767,06

Für eine völlige Vermögenslosigkeit der Primärschuldnerin ergeben sich daher nach Aktenlage keine Anhaltspunkte, zumal jedenfalls noch Löhne ausbezahlt wurden. Was eine allfällige Gleichbehandlung der Gläubiger betrifft, so wäre dies vom Bw. zu behaupten und zu beweisen gewesen, da es nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes Sache des

Geschäftsführers ist, die Gründe darzulegen, die ihn ohne sein Verschulden daran gehindert haben, die ihm obliegenden abgabenrechtlichen Verpflichtungen zu erfüllen (VwGH 18.10.1995, [91/13/0037](#), 0038). Er hat also darzutun, weshalb er nicht dafür Sorge tragen konnte, dass die Gesellschaft die anfallenden Abgaben rechtzeitig entrichtet hat, andernfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung angenommen werden darf (vgl. VwGH 9.7.1997, [94/13/0281](#)).

Die bloße Behauptung der Gleichbehandlung kann hier nicht ausreichen, weil der Bw. dabei die erst nach der Einstellung des Betriebes hervorgekommenen nunmehr haftungsgegenständlichen Abgaben unberücksichtigt lässt.

Am Bw., dem als Geschäftsführer der Primärschuldnerin ausreichend Einblick in die Gebarung zustand, wäre es gelegen gewesen, das Ausmaß der quantitativen Unzulänglichkeit der in den Fälligkeitszeitpunkten der Abgaben zur Verfügung stehenden Mittel nachzuweisen (VwGH 19.11.1998, [97/15/0115](#)), da nicht die Abgabenbehörde das Ausreichen der Mittel zur Abgabenentrichtung nachzuweisen hat, sondern der zur Haftung herangezogene Geschäftsführer das Fehlen ausreichender Mittel (VwGH 23.4.1998, [95/15/0145](#)).

Weist der Haftungspflichtige nach, welcher Betrag bei anteilmäßiger Befriedigung der Forderungen an die Abgabenbehörde abzuführen gewesen wäre, dann haftet er nur für die Differenz zwischen diesem und dem tatsächlich bezahlten Betrag. Tritt der Vertreter diesen Nachweis nicht an, dann kann ihm die uneinbringliche Abgabe zur Gänze vorgeschrieben werden (VwGH 28.9.2004, [2001/14/0176](#)).

Im Hinblick auf die unterlassene Behauptung und Konkretisierung des Ausmaßes der Unzulänglichkeit der in den Fälligkeitszeitpunkten zur Verfügung gestandenen Mittel zur Erfüllung der vollen Abgabenverbindlichkeiten kommt eine Beschränkung der Haftung der Bw. bloß auf einen Teil der von der Haftung betroffenen Abgabenschulden nicht in Betracht (VwGH 21.1.1991, [90/15/0055](#)).

Für aushaftende Abfuhrabgaben wie die Lohnsteuer gelten aber ohnedies Ausnahmen vom Gleichheitsgrundsatz (VwGH 15.5.1997, [96/15/0003](#); 29.1.2004, [2000/15/0168](#)), da nach § 78 Abs. 3 EStG der Arbeitgeber, wenn die zur Verfügung stehenden Mittel nicht zur Zahlung des vollen vereinbarten Arbeitslohnes ausreichen, die Lohnsteuer von dem tatsächlich zur Auszahlung gelangenden niedrigeren Betrag zu berechnen und einzubehalten hat.

Infolge der schuldhaften Pflichtverletzung durch den Bw. konnte die Abgabenbehörde nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 17.5.2004, [2003/17/0134](#)), auch davon

ausgehen, dass die Pflichtverletzung Ursache für die Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben war.

Der vom Bw. geltend gemachte "Billigkeitsgrund", dessen Berücksichtigung er bei der Ermessensübung vermisst, nämlich seine Mittellosigkeit, steht in keinem erkennbaren Zusammenhang mit der Geltendmachung der Haftung (VwGH 25.6.1990, [89/15/0067](#)). Soweit der Bw. damit zum Ausdruck bringen will, dass die belangte Behörde nach der Aktenlage von der Uneinbringlichkeit der geltend gemachten Verbindlichkeiten bei ihm hätte ausgehen müssen, weshalb die Heranziehung zur Haftung in Ausübung des Ermessens nicht zweckmäßig wäre, ist er darauf hinzuweisen, dass die allfällige derzeitige Uneinbringlichkeit nicht ausschließt, dass künftig neu hervor gekommenes Vermögen oder künftig erzielte Einkünfte zur Einbringlichkeit führen können (VwGH 28.11.2002, [97/13/0177](#)).

Die im Rahmen des [§ 224 BAO](#) zu treffende Ermessentscheidung iSd [§ 20 BAO](#) ist innerhalb der vom Gesetzgeber gezogenen Grenze nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Wesentliches Ermessenskriterium ist die Vermeidung eines endgültigen Abgabenausfalles. 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 25.6.1990, [89/15/0067](#)).

Auf Grund des Vorliegens der gesetzlichen Voraussetzungen des [§ 9 Abs. 1 BAO](#) erfolgte somit die Inanspruchnahme des Bw. als Haftungspflichtiger für die nachstehenden Abgabenschuldigkeiten der D-GmbH im Ausmaß von nunmehr € 7.011,49 zu Recht:

Abgabe	Betrag
Lohnsteuer 2006	3.000,00
Dienstgeberbeitrag 2006	450,00
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2006	40,00
Lohnsteuer 2007	3.000,00
Dienstgeberbeitrag 2007	478,91
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2007	42,58

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 19. September 2011