

IM NAMEN DER REPUBLIK!

Das Bundesfinanzgericht hat durch

den Richter Mag. Alfred Zinöcker

in der Beschwerdesache BF, vertreten durch RA, gegen den Bescheid des Finanzamtes Linz vom 27. Juli 2011 betreffend Haftung gemäß § 9 in Verbindung mit § 80 BAO für Abgabenschuldigkeiten der X-GmbH zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird teilweise stattgegeben.

Die Haftungsinanspruchnahme wird auf folgende Abgabenschuldigkeiten eingeschränkt:

Abgabenart	Zeitraum	Betrag
Lohnsteuer	02/2009	10.473,82
Lohnsteuer	05/2009	7.173,50
Kraftfahrzeugsteuer	01-12/2007	2.551,55
Umsatzsteuer	2008	77,71
Summe		20.276,58

Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer war ab 1.9.1989 Prokurist und seit 1.10.1994 selbständig vertretungsbefugter Geschäftsführer der X=GmbH (Primärschuldnerin), über deren

Vermögen mit Beschluss des Landesgerichtes Linz vom 30.9.2003 ein Konkursverfahren eröffnet worden war, welches mit einem Zwangsausgleich gemäß § 157 Abs. 1 KO geendet hatte (Konkursaufhebung vom 5.1.2004).

Mit Beschluss vom 28.7.2009 eröffnete das Landesgericht Linz neuerlich ein Konkursverfahren über das Vermögen der Gesellschaft, welches am 29.3.2011 nach Schlussverteilung aufgehoben wurde.

In einem Vorhalt vom 31.3.2011 wies das Finanzamt den Beschwerdeführer darauf hin, dass näher aufgegliederte Abgabenschulden in Höhe von insgesamt 110.985,02 €, die im Wesentlichen zwischen dem 16.2.2009 und Konkurseröffnung (28.7.2009) fällig waren, bei der Primärschuldnerin im Hinblick auf das bereits abgeschlossene Konkursverfahren nicht mehr einbringlich wären. Er möge darlegen, weshalb er nicht dafür Sorge tragen habe können, dass diese Abgaben entrichtet wurden (z.B. Fehlen ausreichender Mittel, Zessionsvereinbarung, Einstellung der Überweisungen durch die Hausbank, Weisungen der Gesellschafter usw.). Die entsprechenden Unterlagen zum Beweis seiner Rechtfertigung wären vorzulegen. Falls vorhandene Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet worden wären, sei dies durch geeignete Unterlagen zu belegen. Schließlich wurde der Beschwerdeführer ersucht, seine persönlichen wirtschaftlichen Verhältnisse darzulegen.

In einer Stellungnahme vom 24.5.2011 führte die damalige steuerliche Vertreterin des Berufungswerbers (Stb) aus, dass bis Ende 2008 von der Gesellschaft alle Verpflichtungen erfüllt worden seien. Von Jänner bis Mitte März 2009 seien von der Gesellschaft bevorzugt die Mitarbeiter, das Finanzamt und die OÖ Gebietskrankenkasse bezahlt worden, von den Lieferanten nur mehr die andrängendsten. Am 16.3.2009 seien beim Finanzamt und bei der Gebietskrankenkasse Stundungsansuchen betreffend die Umsatzsteuer 01/2009, die Lohnabgaben 02/2009 und die Sozialversicherungsbeiträge 02/2009 eingebracht und dem Finanzamt bzw. der Gebietskrankenkasse mitgeteilt worden, dass sich die Gesellschaft im statu cridae befinde und damit zahlungsunfähig sei. Am 11.4.2009 bzw. 14.4.2009 habe die erste Besprechung mit dem späteren Rechtsbeistand der Gesellschaft im Insolvenzverfahren stattgefunden, welche mit dem Ergebnis geendet habe, dass ein Insolvenzverfahren unausweichlich sei und daher ein Insolvenzantrag vorzubereiten sei. Ab diesem Zeitpunkt wären überhaupt keine Zahlungen mehr durchgeführt worden mit Ausnahme der Löhne und Gehälter 04/2009, welche durch die BAWAG am 30.4.2009 überwiesen worden wären. Es sei mit der BAWAG Linz (Dir. S) abgesprochen gewesen, dass die Lohnabgaben 04/2009 noch von der BAWAG bezahlt werden mit der Information an die Finanz und die Gebietskrankenkasse, dass die Gesellschaft zahlungsunfähig sei. Trotz dieser Zusage seitens der BAWAG Linz seien diese Überweisungen jedoch aufgrund eines Verbotes der BAWAG Wien nicht mehr getätigt worden. Die Finanz sei bezüglich der Abgaben und Steuern in keinem Zeitraum schlechter behandelt worden als Dritte. Im Zeitraum Jänner bis März 2009 seien fast alle Steuern bezahlt worden. Nicht bezahlt worden sei die Kraftfahrzeugsteuer 2007 (die KFZ-Steuererklärung 2007 sei erst am 10.6.2009 eingereicht und die Steuer mit Bescheid vom

19.9.2009 festgesetzt worden). Nicht bezahlt worden sei auch die Umsatzsteuer 2008 und die KFZ-Steuer 2008. Diese Steuern seien erst in der Insolvenzvorbereitungsphase erklärt und auch festgesetzt worden. Anzumerken sei, dass in diesem Zeitraum die Finanz und die Gebietskrankenkasse gegenüber den anderen Gläubigern bevorzugt worden seien. Ab Mitte März 2009 seien keine Steuern mehr bezahlt worden, das Finanzamt sei mit Mail vom 16.3.2009 von der Zahlungsunfähigkeit der Gesellschaft informiert worden, bezüglich der abzuführenden Steuern seien Stundungsansuchen eingebracht worden. In der Insolvenzvorbereitungszeit (Mitte April bis 28.7.2007) seien nur mehr die Löhne und Gehälter für April 2009 am 30.4.2009 bezahlt worden. Die Zahlung der entsprechenden Lohnabgaben sei mit der kontoführenden Bank vereinbart und von dieser zugesichert worden, aber in der Folge von dieser nicht mehr bezahlt worden. Es könne davon ausgegangen werden "(dies sei eine Aussage ohne Prüfung der konkreten Zahlungsvorgänge)", dass im ersten Halbjahr 2009 nicht alle Gläubiger gleich behandelt worden wären (so wären die Mitarbeiter, die Finanz und die Gebietskrankenkasse in der Zeit von Jänner bis März bevorzugt behandelt worden), dies aber deshalb, weil die vollständige Entrichtung aller Verbindlichkeiten zu den jeweiligen Fälligkeitsterminen nicht mehr möglich gewesen wäre. Was bezahlt worden wäre, sei meist im freien Ermessen der Bank gelegen. Die Dispositionsfreiheit, die vorhandenen liquiden Mittel zur gleichteiligen Befriedigung aller Gläubiger zu verwenden, sei nicht gegeben gewesen.

Zu den wirtschaftlichen Verhältnissen des Beschwerdeführers wurde ein am 24.5.2011 ausgefülltes Formblatt EV 7 vorgelegt. Demzufolge lebte der verheiratete Beschwerdeführer mit seiner Familie von seinem Einkommen als Geschäftsführer der Y-GmbH, und war für einen damals 14-jährigen Sohn sorgepflichtig. Die monatlichen Unterhaltsleistungen wurden mit 450 € pro Monat beziffert. Das monatliche Geschäftsführergehalt wurde mit netto 3.000 € angegeben. An Bargeld wurden 250 € genannt, Grund- und sonstiges Vermögen wurde nicht angeführt. Die Bankverbindlichkeiten wurden mit 5.000 € (Rahmen) beziffert. Ferner wurden Verbindlichkeiten beim Finanzamt in Höhe von 12.949 € und bei der Sozialversicherungsanstalt in Höhe von 7.222,45 € angeführt. An monatlichen Fixkosten wurden Versicherungen in Höhe von 458,06 €, Miete inklusive Betriebskosten von 1.524,40 €, und Kosten für Telefon und Internet von 82,79 € genannt.

Ferner wurde der Stellungnahme eine Ablichtung des Zahlungserleichterungsansuchens vom 16.3.2009 betreffend die an diesem Tag fälligen Selbstbemessungsabgaben vorgelegt. Die Gesellschaft beantragte eine Stundung der Abgaben bis 15.4.2009 und führte zu Begründung aus, dass sie sich im statu cridae befinde. Aufgrund der angespannten Liquiditätssituation sei es zur Zeit nicht möglich, die Umsatzsteuer 01/2009 und die Lohnabgaben 02/2009 zu entrichten. An der Beseitigung des Liquiditätsengpasses werde gearbeitet. Es werde daher um Stattgabe ersucht.

Mit Haftungsbescheid vom 27.7.2011 nahm das Finanzamt den Beschwerdeführer unter Berücksichtigung der im Insolvenzverfahren ausgeschütteten Quote (4,174826 %) für

folgende Abgabenschulden (in Höhe von jeweils 95,825174 %) gemäß §§ 9, 80 BAO in Anspruch:

Abgabenart	Zeitraum	Fälligkeit	Betrag	(95,825174 %)
Umsatzsteuer	02/2009	15.04.2009	11.135,15	10.670,28
Umsatzsteuer	01/2009	16.03.2009	36.565,15	35.038,62
Lohnsteuer	02/2009	16.03.2009	10.946,44	10.489,45
Dienstgeberbeitrag (DB)	02/2009	16.03.2009	2.820,65	2.702,89
Zuschlag zum DB	02/2009	16.03.2009	225,65	216,23
Körperschaftsteuer	04-06/2009	15.05.2009	437,00	418,76
Umsatzsteuer	04/2009	15.06.2009	25.496,66	24.432,22
Lohnsteuer	05/2009	15.06.2009	7.497,20	7.184,20
Dienstgeberbeitrag (DB)	05/2009	15.06.2009	2.539,28	2.433,27
Zuschlag zum DB	05/2009	15.06.2009	203,14	194,66
Kraftfahrzeugsteuer	01-12/2007	15.02.2008	2.666,69	2.555,36
Umsatzsteuer	2008	16.06.2008	81,22	77,83
Kraftfahrzeugsteuer	01-12/2008	16.02.2009	1.472,06	1.410,60
Umsatzsteuer	2009	15.06.2009	13,15	12,60
Summe				97.836,97

Die Haftungsinanspruchnahme wurde im Wesentlichen damit begründet, dass das Vorbringen in der Vorhaltsbeantwortung (Bevorzugung des Abgabengläubigers, fehlende Dispositionsfreiheit) entgegen der Aufforderung im Vorhalt nicht durch geeignete Unterlagen glaubhaft gemacht worden sei. Die haftungsgegenständliche Lohnsteuer sei vom Gleichbehandlungsgebot ausgenommen. Nach § 78 Abs. 3 EStG habe der Arbeitgeber, wenn die zur Verfügung stehenden Mittel nicht zur Zahlung des vollen vereinbarten Arbeitslohnes ausreichen würden, die Lohnsteuer von dem tatsächlich zur Auszahlung gelangenden niedrigeren Betrag zu berechnen und einzubehalten. Laut Feststellungen der anlässlich der Konkursöffnung durchgeführten Lohnsteuerprüfung seien die Löhne bis einschließlich Mai 2009 ausbezahlt worden. Die Geltendmachung der Haftung sei eine geeignete Maßnahme um den Abgabenausfall zu verhindern. Der Haftungspflichtige beziehe Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit "bzw. Vermietung und Verpachtung" (derartige Einkünfte wurden jedoch weder im Formblatt EV 7 angegeben, noch finden sich solche im Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2011 vom 6.11.2012).

Es könne daher nicht von vornherein davon ausgegangen werden, dass nicht zumindest ein Teil der Abgabenschulden beim Beschwerdeführer einbringlich sei.

Gegen diesen Bescheid wurde nach gewährter Verlängerung der Berufungsfrist mit Eingabe vom 28.9.2011 durch den ausgewiesenen Rechtsvertreter Berufung erhoben, die vom Bundesfinanzgericht gemäß § 323 Abs. 38 BAO als Beschwerde im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen ist. Darin wurde näher dargestellt, welcher Anteil von den Gesamtabgabenschulden in einem bestimmten "Liquiditätszeitraum" (Zeitraum zwischen zwei Fälligkeitszeitpunkten, somit in der Regel rund ein Monat) an das Finanzamt entrichtet wurde. Die daraus ermittelte, an den Abgabengläubiger geleistete Tilgungsquote wurde allerdings nicht der Tilgungsquote gegenüber gestellt, welche die übrigen Gläubiger in diesem Zeitraum erhalten haben. Hinsichtlich dieser übrigen Gläubiger wurden vielmehr immer nur die Tilgungen im Zeitraum vom Monatsersten bis zum Fälligkeitstermin ermittelt. Darüber hinaus wurden die erwähnten Berechnungen nur für die Fälligkeitstermine 16.3.2009, 15.4.2009, 15.5.2009 und 15.6.2009 angestellt, und bezüglich der sonstigen haftungsrelevanten Fälligkeitstermine "aus Kostengründen auf eine Nachweiserbringung verzichtet". Schließlich wurde darauf hingewiesen, dass der Beschwerdeführer bei weitem nicht über die finanziellen Mittel zur Entrichtung der vom Finanzamt geforderten Beträge verfüge. Neben einem angemessenen Gehalt als Geschäftsführer in Höhe von 3.000 € "brutto" verfüge der Beschwerdeführer über keinerlei weitere Einkommens- und Vermögensquellen. Unrichtig sei, dass er über Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung verfüge. Auf die in Ablichtung (neuerlich) angeschlossene Darstellung der wirtschaftlichen Verhältnisse (Formblatt EV 7 vom 24.5.2011) werde verwiesen. Die Einkommenssituation reiche gerade um die Schulden und Lebenskosten sowie "Alimentationszahlungen mehr oder weniger abzudecken". Auch ein allfällig wesentlich reduzierter Haftungsbetrag könnte nur im Wege von Ratenzahlungen über einen längerfristigen Zeitraum bezahlt werden.

Im April 2013 erfolgte eine nachträgliche Verteilung einer Konkursquote (Bericht des Masseverwalters vom 10.4.2013). Dabei wurde eine nachträgliche Quote in Höhe von insgesamt 388,23 € an das Finanzamt ausgeschüttet. Auch diese Quote wurde aliquot auf die im Insolvenzverfahren angemeldeten Abgabenschulden verrechnet, wodurch sich auch die haftungsgegenständlichen Abgaben entsprechend vermindert haben.

In einem Vorhalt des Unabhängigen Finanzsenates vom 6.11.2013 wurde der Beschwerdeführer um Präzisierung der angestellten Differenzquotenberechnung für den Zeitraum 16.2.2009 bis zur Konkurseröffnung ersucht. Gleichzeitig wurde darauf hingewiesen, dass die Kraftfahrzeugsteuer 01-12/2007 bereits am 15.2.2008 fällig gewesen sei. Das Fehlen der erforderlichen Mittel zur Entrichtung dieser Abgaben zum Fälligkeitstermin sei nicht dargetan worden. Ferner wurde darauf aufmerksam gemacht, das Finanzamt habe im angefochtenen Haftungsbescheid zutreffend darauf hingewiesen, dass die Lohnsteuer vom Gleichbehandlungsgrundsatz ausgenommen sei. In der (in Ablichtung angeschlossenen) Stellungnahme des steuerlichen Vertreters vom 24.5.2011 zum Haftungsvorhalt des Finanzamtes vom 31.3.2011 fänden sich zwar

Ausführungen zu den Lohnabgaben 04/2009; diese seien aber entgegen dem dortigen Vorbringen ohnehin termingerecht bezahlt worden und daher auch nicht Gegenstand der Haftung. Abgesehen davon wäre eine allfällige, vor Auszahlung der Löhne für *Mai 2009* getätigte verbindliche Zusage der Hausbank, auch die Überweisung der auf diese Löhne entfallenden Lohnabgaben durchzuführen, glaubhaft zu machen (z.B. durch Vorlage einer entsprechenden Bestätigung der Bank oder Namhaftmachung eines informierten Vertreters der Bank, der als Zeuge vernommen werden könne).

Die Lohnabgaben 02/2009 seien zwar Gegenstand des Zahlungserleichterungsansuchens vom 16.3.2009 gewesen. Dieses Ansuchen sei jedoch bereits mit Bescheid vom 17.3.2009 abgewiesen worden. Aus der Begründung des Ansuchens sei im Übrigen die damals bestehende Gefährdung der Einbringlichkeit unzweifelhaft hervorgegangen, sodass der Beschwerdeführer auch nicht mit einer stattgebenden Erledigung rechnen habe dürfen.

In einer zu diesem Vorhalt abgegebenen Stellungnahme vom 18.12.2013 wurde eine Aufstellung der Zahlungen für den Zeitraum 16.2.2009 bis 28.7.2009 (Konkurseröffnung) vorgelegt. Mit diesem Rechenwerk wurde ausreichend glaubhaft gemacht, dass es in diesem Zeitraum zu keiner Benachteiligung des Abgabengläubigers gekommen ist, an den am 19.2.2009 in Summe 43.925,12 €, am 17.4.2009 noch 22.286,77 €, am 8.5.2009 weitere 20.000 €, am 18.5.2009 noch 27.854,89 € sowie 9.657,58 €, insgesamt somit 123.724,36 € geleistet wurden.

Ergänzend gab auch der Unternehmensberater des Beschwerdeführers, Dr. L., eine Stellungnahme ab und führte darin aus, dass er bereits gegen Ende des Jahres 2006 gebeten worden sei, dem primärschuldnerischen Unternehmen im Interesse einer nachhaltigen Gesundung beizustehen. Im Jahr 2007/2008 sei eine starke Verbesserung der Unternehmensergebnisse gelungen, welche jedoch schon Ende 2008 branchenbedingt kräftige Einbußen gezeigt habe. Deshalb sei die bankmäßige Kompetenz von der Hausbank in Linz zur Bawag in Wien verlegt worden. Diese habe die volle Finanzierungsverantwortung an sich gezogen, aber 2009 nur noch fragmentarisch, jedenfalls unzulänglich wahrgenommen. Trotz seiner regelmäßigen Warnungen sowie der gleichermaßen von der Geschäftsführung ununterbrochen und konsequent über den gesamten Zeitraum der ersten sieben Monate des Jahres 2009 vorgetragenen Notwendigkeit der Finanzierung vor allem der öffentlichen Abgaben (Finanzamt, Sozialversicherung, Gemeinde), habe man bei der Bawag Wien – auch nach mehreren persönlichen Vorsprachen nur noch teilweise Gehör gefunden. Den Beschwerdeführer treffe wirklich keinerlei Schuld, er habe alles Menschenmögliche getan und immer wieder versucht. Da sich auch wegen der sehr schwierigen gesamtwirtschaftlichen Bedingungen keine besseren Entwicklungen abgezeichnet hätten, habe der harte Weg über Insolvenz und anschließender Restrukturierung zur Sanierung in Angriff genommen werden müssen.

Am 8.1.2014 wurden diese Stellungnahmen dem Finanzamt zur Kenntnis gebracht und darauf hingewiesen, dass nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes für den Zeitraum 16.2.2009 bis Konkurseröffnung eine Nichtbenachteiligung des Abgabengläubigers

ausreichend glaubhaft gemacht worden sei, weshalb die Haftungsinanspruchnahme auf die vom Gleichbehandlungsgebot ausgenommenen Lohnsteuern 02/2009 und 05/2009 sowie die bereits am 15.2.2008 fällig gewesene Kraftfahrzeugsteuer 01-12/2007 und die am 16.6.2008 fällig gewesene Umsatzsteuer 2008 einzuschränken wäre.

In einer Stellungnahme vom 27.2.2014 erklärte sich das Finanzamt mit einer in diesem Sinne teilweise stattgebenden Erledigung einverstanden.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

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.

Gemäß § 80 Abs. 1 leg. cit. 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.

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

Die haftungsgegenständlichen Abgabeforderungen gegen die Primärschuldnerin sind im vorliegenden Fall unstrittig. Auch die Uneinbringlichkeit derselben bei der Gesellschaft steht im Hinblick auf das bereits abgeschlossene Konkursverfahren fest. Die an den Abgabengläubiger ausgeschüttete Konkursquote (einschließlich der Quote aus der Nachtragsverteilung) wurde von den Abgabenschulden in Abzug gebracht. Ferner war der Berufungswerber unbestritten im haftungsrelevanten Zeitraum alleiniger Geschäftsführer der Gesellschaft und daher für die Wahrnehmung der abgabenrechtlichen Pflichten derselben verantwortlich.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hat der Vertreter darzutun, aus welchen Gründen ihm die Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten unmöglich gewesen ist, widrigenfalls die Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung im Sinne des § 9 Abs. 1 BAO annehmen darf (Judikaturnachweise bei Ritz, BAO⁵, § 9 Tz 22).

Der Vertreter haftet 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. Reichten somit die liquiden Mittel nicht zur Begleichung sämtlicher Schulden und haftet der Vertreter nur deswegen, weil er die Abgabeforderungen nicht wenigstens anteilig befriedigt und somit den Abgabengläubiger

benachteiligt hat, so erstreckt sich die Haftung des Vertreters auch nur auf jenen Betrag, um den bei gleichmäßiger Behandlung sämtlicher Gläubiger die Abgabenbehörde mehr erlangt hätte als sie infolge des pflichtwidrigen Verhaltens des Vertreters tatsächlich bekommen hat. Vermag der Vertreter nachzuweisen, welcher Betrag bei anteilmäßiger Befriedigung der Forderungen an die Abgabenbehörde abzuführen gewesen wäre, so 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 (Judikaturnachweise bei Ritz, BAO⁵, § 9 Tz 27).

Im gegenständlichen Fall hat der Beschwerdeführer für den Zeitraum 16.2.2009 bis zur Konkurseröffnung am 28.7.2009 ausreichend glaubhaft gemacht, dass es zu keiner Benachteiligung des Abgabengläubigers gegenüber den anderen Gläubigern gekommen ist. Es kann ihm daher hinsichtlich der in diesem Zeitraum fällig gewesenen haftungsgegenständlichen Abgaben (mit Ausnahme der Lohnsteuern) keine schuldhaft Pflichtverletzung im Sinne des § 9 BAO zur Last gelegt werden.

Bereits im angefochtenen Haftungsbescheid, aber auch im Vorhalt des Unabhängigen Finanzsenates wurde darauf hingewiesen, dass die Lohnsteuer vom Gleichbehandlungsgebot ausgenommen ist. Reichen die einem Vertreter zur Verfügung stehenden Mittel nicht auch für die Entrichtung der auf die ausbezahlten Löhne entfallende Lohnsteuer aus, darf der Geschäftsführer gemäß § 78 Abs. 3 EStG nur einen entsprechend niedrigeren Betrag zur Auszahlung bringen, sodass die davon einbehaltene Lohnsteuer auch abgeführt werden kann. Wird dagegen die auf ausbezahlte 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 (z.B. VwGH 25.2.2003, 97/14/0164).

Im Vorhalt des Unabhängigen Finanzsenates wurde ausdrücklich darauf hingewiesen, dass sich in der Stellungnahme des steuerlichen Vertreters vom 24.5.2011 nur Ausführungen zu den ohnehin zur Gänze entrichteten und nicht haftungsgegenständlichen Lohnabgaben 04/2009 fänden. Ferner wurde bemerkt, dass eine allfällige, vor Auszahlung der Löhne für Mai 2009 getätigte verbindliche Zusage der Hausbank, auch die Überweisung der auf diese Löhne entfallenden Lohnabgaben durchzuführen, glaubhaft zu machen wäre (z.B. durch Vorlage einer entsprechenden Bestätigung der Bank oder Namhaftmachung eines informierten Vertreters der Bank, der als Zeuge vernommen werden könne). Zu den Lohnabgaben 02/2009 wurde darauf hingewiesen, dass diese zwar Gegenstand des Zahlungserleichterungsansuchens vom 16.3.2009 gewesen sind, dieses Ansuchen jedoch bereits mit Bescheid vom 17.3.2009 abgewiesen wurden, und aus der Begründung des Ansuchens die damals bestehende Gefährdung der Einbringlichkeit unzweifelhaft hervorgegangen sei, weshalb der Beschwerdeführer auch nicht mit einer stattgebenden Erledigung rechnen habe dürfen. Zu all diesen

Feststellungen und Vorhalten wurde in der Stellungnahme vom 18.12.2013 jedoch kein Vorbringen erstattet. Bereits eingangs wurde darauf hingewiesen, dass im Haftungsverfahren der Vertreter darzutun hat, aus welchen Gründen ihm die Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten unmöglich gewesen ist, widrigenfalls die Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung im Sinne des § 9 Abs. 1 BAO annehmen darf. Da ein den genannten Vorhalten entsprechendes und näher konkretisiertes Vorbringen hinsichtlich der vom Gleichbehandlungsgrundsatz ausgenommenen Lohnsteuern für Februar und Mai 2009 nicht erstattet wurde, erfolgte insoweit die Heranziehung zur Haftung zu Recht.

Im Vorhalt des Unabhängigen Finanzsenates wurde auch darauf hingewiesen, dass die Kraftfahrzeugsteuer 01-12/2007 bereits am 15.2.2008 fällig gewesen sei. Das Fehlen der erforderlichen Mittel zur Entrichtung dieser Abgaben zum Fälligkeitstermin sei nicht dargetan worden. Auch hinsichtlich dieser Abgabe wurde kein weiteres Vorbringen erstattet, sodass vom Vorliegen einer schuldhaften Pflichtverletzung auszugehen war. In der Berufung war ausgeführt worden, dass bezüglich der sonstigen haftungsrelevanten Fälligkeitstermine (außerhalb des Zeitraumes 16.2.2009 bis zur Konkursöffnung) aus Kostengründen auf eine Nachweiserbringung verzichtet werde. Zur Kraftfahrzeugsteuer ist noch ergänzend anzumerken, dass diese gemäß § 6 Abs. 3 KfzStG eine Selbstbemessungsabgabe ist. Der Zeitpunkt, für den zu beurteilen ist, ob der Vertretene die für die Abgabentrichtung erforderlichen Mittel hatte, bestimmt sich danach, wann die Abgaben bei Beachtung der abgabenrechtlichen Vorschriften zu entrichten gewesen wären. Bei Selbstbemessungsabgaben ist maßgebend, wann die Abgaben bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung abzuführen gewesen wären. Maßgebend ist daher der Zeitpunkt ihrer Fälligkeit, unabhängig davon, ob und wann die Abgaben bescheidmäßig festgesetzt werden (vgl. Ritz, BAO⁵, § 9 Tz 10 und die dort zitierten Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes). Der Umstand, dass die Kraftfahrzeugsteuer für die Monate 1-12/2007 erst mit Bescheid vom 19.6.2009 festgesetzt worden war, ändert an der bereits zuvor eingetretenen gesetzlichen Fälligkeit nichts. Gründe, warum diese Abgabe nicht termingerecht erklärt (§ 6 Abs. 4 KfzStG) und entrichtet (§ 6 Abs. 3 KfzStG) worden ist, wurden nicht vorgebracht, sodass auch hinsichtlich dieser Abgabe vom Vorliegen einer schuldhaften Pflichtverletzung im Sinne des § 9 BAO ausgegangen werden musste.

Gleiches gilt für die haftungsgegenständliche Umsatzsteuer 2008. Aus der erklärungsgemäßen Veranlagung mit Bescheid vom 26.8.2009 ergab sich eine Nachforderung in Höhe von 81,22 €, die jedoch bereits am 16.6.2008 fällig gewesen war (abweichendes Wirtschaftsjahr). An dieser gesetzlichen Fälligkeit trat durch die spätere Veranlagung keine Änderung ein. Die Gründe, warum es zu dieser „Nachmeldung“ von Umsatzsteuer 2008 im Zuge der Jahreserklärung kam, wurden nicht näher dargestellt. Derartige „Nachmeldungen“ kommen beispielsweise dann vor, wenn im Zuge der Erstellung des Jahresabschlusses festgestellt wird, dass die Erfassung von Umsätzen in den laufenden Voranmeldungen übersehen wurde. Ebenso ist

denkbar, dass erst im Zuge der Erstellung des Jahresabschlusses die ungerechtfertigte Geltendmachung von Vorsteuern erkannt wird, oder festgestellt wird, dass Umsatz- oder Vorsteuerberichtigungen (schon in den Voranmeldungen) durchzuführen gewesen wären. Es gibt noch viele weitere Gründe, die in der Praxis zu „Nachmeldungen“ von Umsatzsteuern in der Jahreserklärung führen. Um beurteilen zu können, ob einem Vertreter im Sinne des § 80 BAO im Zusammenhang mit derartigen Nachforderungen eine schuldhaftes Pflichtverletzung gemäß § 9 BAO zur Last liegt, wäre dieser jedoch gehalten, die Gründe für die "Nachmeldung" aufzuzeigen. Die im Haftungsverfahren bestehende qualifizierte Behauptungs- und Konkretisierungspflicht des Vertreters wird damit begründet, dass nur dieser jenen ausreichenden Einblick in die Gebarung des Vertretenen hat, der ihm entsprechende Behauptungen und Nachweise ermöglicht (vgl. neuerlich Ritz, BAO⁵, § 9 Tz 22 mit Judikaturnachweisen). Daher kann auch nur der Vertreter die Gründe für eine solche Nachforderung kennen bzw. aus den Geschäftsunterlagen eruieren. Zur nicht termingerechten Bekanntgabe bzw. Entrichtung dieser "nachgemeldeten" Umsatzsteuer wurde jedoch keinerlei Vorbringen erstattet, sodass das Finanzamt auch insoweit vom Vorliegen einer schuldhaften Pflichtverletzung ausgehen durfte.

Im Falle des Vorliegens einer schuldhaften Pflichtverletzung spricht nach der ständigen Rechtsprechung eine Vermutung für die Verursachung der Uneinbringlichkeit der Abgaben durch die Pflichtverletzung (Ritz, BAO⁵, § 9 Tz 24 mit Judikaturnachweisen). Es wurden keinerlei Gründe vorgebracht, die Anhaltspunkte für einen Ausschluss des Kausal- bzw. des Rechtswidrigkeitszusammenhangs bieten würden; solche sind auch nicht aktenkundig.

Die Geltendmachung der Haftung liegt im Ermessen der Abgabenbehörde, das sich innerhalb der vom Gesetz aufgezeigten Grenzen (§ 20 BAO) zu halten hat. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Dem Gesetzesbegriff „Billigkeit“ ist dabei die Bedeutung "berechtigte Interessen der Partei", dem Gesetzesbegriff „Zweckmäßigkeit“ die Bedeutung "öffentliches Anliegen an der Einbringung der Abgaben mit allen gesetzlich vorgesehenen Mitteln und Möglichkeiten" beizumessen. Die Geltendmachung der Haftung stellt im vorliegenden Fall die letzte Möglichkeit zur Durchsetzung des Abgabenanspruches dar. Das Finanzamt begründete die Heranziehung des Beschwerdeführers im Rahmen der Ermessensübung damit, dass aufgrund der dargestellten wirtschaftlichen Verhältnisse die Einbringung zumindest eines Teiles der Haftungsschuld zu erwarten sei. Der Beschwerdeführer wies dazu in der Berufung darauf hin, dass auch ein allfällig wesentlich reduzierter Haftungsbetrag nur im Wege von Ratenzahlungen über einen längerfristigen Zeitraum bezahlt werden könnte; eine mit Sicherheit auf Dauer gegebene gänzliche Uneinbringlichkeit der Haftungsschuld wurde vom Beschwerdeführer nicht behauptet und auch nicht glaubhaft gemacht. Die Geltendmachung der Haftung war daher zweckmäßig. Die Haftungsschuld wird mit der gegenständlichen Entscheidung auch wesentlich, nämlich von ursprünglich 97.836,97 € auf "nur" mehr 20.276,58 €, somit auf rund ein Fünftel, reduziert. Um

Einhebungsmaßnahmen durch das Finanzamt zu vermeiden, wird es zweckmäßig sein, mit diesem Kontakt aufzunehmen und dabei auch die aktuellen wirtschaftlichen Verhältnisse darzulegen. Der Unternehmensberater des Beschwerdeführers hat auch bereits angekündigt, nach Ergehen der gegenständlichen Entscheidung diesbezüglich mit dem Finanzamt Kontakt aufnehmen zu wollen.

Insgesamt gesehen war daher die Haftungsinanspruchnahme des Beschwerdeführers hinsichtlich der im gegenständlichen Spruch angeführten Abgaben rechtmäßig und zweckmäßig.

Gegen dieses Erkenntnis ist die Revision an den Verwaltungsgerichtshof nicht zulässig, da die Entscheidung nicht von der Lösung einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG abhing. Die Entscheidung stützt sich auf die darin angeführte ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes.