



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des R, vertreten durch Johann Poldlehner, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, 4020 Linz, Hueberstraße 19, vom 29. August 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Linz vom 8. August 2007 zu StNr. 000/0000 betreffend Haftung gemäß § 9 iVm § 80 BAO für Abgaben der Firma C-GmbH entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben. Die Haftungsinanspruchnahme wird auf folgende Abgabenschuldigkeiten eingeschränkt:

<b>Abgabenart</b>	<b>Zeitraum</b>	<b>Fälligkeit</b>	<b>Betrag in €</b>
Lohnsteuer	06/06	17.07.2006	8.638,81
Lohnsteuer	07/06	16.08.2006	63.426,18
Lohnsteuer	08/06	15.09.2006	68.680,18
Lohnsteuer	09/06	16.10.2006	57.678,98
Lohnsteuer	10/06	15.11.2006	78.607,49
<b>Summe</b>			<b>277.031,64</b>

Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

### Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber war seit 28.4.2005 verantwortlicher Geschäftsführer der primärschuldnerischen Gesellschaft, über deren Vermögen mit Beschluss des Landesgerichtes Steyr vom 7.12.2006 das Konkursverfahren eröffnet wurde.

In einem Vorhalt vom 21.2.2007 wies das Finanzamt den Berufungswerber darauf hin, dass näher aufgegliederte Abgabenschuldigkeiten in Höhe von insgesamt 839.584,47 €, die vor Konkurseröffnung fällig gewesen wären, nicht entrichtet worden seien. Er möge darlegen, weshalb er nicht dafür Sorge tragen habe können, dass die 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 Berufungswerber noch um Darlegung seiner aktuellen wirtschaftlichen Verhältnisse ersucht.

In einer dazu abgegebenen Stellungnahme vom 9.3.2007 wurde ausgeführt, dass seitens der Banken die Kreditausweiterungen abgelehnt worden wären, weshalb es zur Einstellung der Überweisungen gekommen sei. Darüber hinaus wären Zessionen abgewickelt bzw. keine neuen Zessionskredite mehr gewährt worden. Weiters habe das dauernde Drängen des Finanzamtes und der Gebietskrankenkasse auf Reduzierung der bestehenden Schulden dazu geführt, dass diese Institutionen vordringlich bedient worden seien, weshalb zwangsläufig anderweitige Verbindlichkeiten nicht entsprechend bedient werden hätten können. Darüber hinaus wären seitens der Banken bzw. Lieferanten sämtliche Sicherheiten eingelöst worden, wodurch sich mangels zusätzlicher Kreditmöglichkeiten ein finanzieller Engpass ergeben hätte, der nunmehr in die Insolvenz geführt habe. Sodann wurde eine eingehende Berechnung der im Zeitraum 28.5.2005 (Übernahme der Geschäftsführung) bis 7.12.2006 (Konkurseröffnung) angefallenen Finanzamtsschulden, Bankschulden, Lieferanten- und Wechselschulden, Schulden der Gebietskrankenkasse sowie der in diesem Zeitraum geleisteten Zahlungen an diese Gläubiger angestellt. Auf eine Darstellung dieser umfangreichen und aktenkundigen Berechnung wird verzichtet. Im Ergebnis ergaben sich folgende Befriedigungsquoten: Finanzamt 80,84 %, Banken 5,96 %, Lieferanten 100 %, Gebietskrankenkasse 85,75 %. Schließlich wurden noch die Gesamtschulden den im genannten Zeitraum geleisteten Zahlungen gegenüber gestellt, woraus sich eine mögliche Befriedigungsquote bei gleichmäßiger Verteilung der Mittel von 31,70 % ergab. Selbst bei Nichtberücksichtigung der von den Banken und Lieferanten und Wechselgläubiger eingelösten Sicherheiten, somit bei Behandlung dieser Einlösungen als sonstige Zahlungen ergäbe sich eine Durchschnittsquote von 45,88 %. Es liege daher nach der Judikatur keineswegs eine schuldhafte Pflichtverletzung vor, weil der Nachweis, welcher Betrag bei Gleichbehandlung sämtlicher Gläubiger an die Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre, zeige, dass die Abgabenbehörde wie auch die Gebietskrankenkasse "keineswegs schlechter gestellt wurden als die sonstigen Gläubiger" (gemeint offenkundig: keine höhere Befriedigungsquote als die tatsächlich erhaltene bekommen hätten).

In einem weiteren Vorhalt vom 22.6.2007 wies das Finanzamt darauf hin, dass die für eine Haftungsinanspruchnahme in Frage kommenden Abgaben Fälligkeitstermine ab dem 17.7.2006 ausweisen würden. Die im Antwortschreiben vom 9.3.2007 angestellten

Berechnungen mögen daher auf diesen Zeitraum (17.7.2006 bis Konkursöffnung) eingeschränkt werden.

Mit Eingabe vom 5.7.2007 kam der Berufungswerber dieser Aufforderung nach. Für diesen Zeitraum wurden folgende Befriedigungsquoten ermittelt: Finanzamt 30,02 %, Banken 0,37 %, Lieferanten 100 %, Gebietskrankenkasse 55,20 %, mögliche Befriedigungsquote bei Gleichbehandlung 5,11 %. Weiters wurde die Befriedigungsquote unter Außerachtlassung der zu 100 % zu bezahlenden Lohnsteuern ermittelt. Dabei ergab sich eine Quote der an das Finanzamt geleisteten Zahlungen von 8,72 %, die der möglichen Befriedigungsquote bei gleichmäßiger Verteilung von 3,66 % gegenüber gestellt wurde. Auch bei einer 100 %igen Zahlung der Lohnsteuer hätte sich keine Benachteiligung für das Finanzamt ergeben.

Ungeachtet dessen nahm das Finanzamt den Berufungswerber mit Haftungsbescheid vom 8.8.2007 für ungetilgte Abgabenansprüche in Höhe von insgesamt 830.401,25 € im Wesentlichen mit der Begründung in Anspruch, dass bei der Tilgung der Schulden der Gesellschaft die Abgabenschulden offensichtlich schlechter als die übrigen Verbindlichkeiten (z.B. Lieferanten- und Wechselschulden, Löhne, Sozialversicherungsbeiträge) behandelt worden wären und damit der Gleichbehandlungsgrundsatz verletzt worden sei. Hinsichtlich der Bankverbindlichkeiten sei festzuhalten, dass diese laut Aktenlage ohnehin zumindest großteils hypothekarisch besichert wären. Zur haftungsgegenständliche Lohnsteuer wurde auf die Bestimmung des § 78 Abs. 3 EStG verwiesen sowie darauf, dass diese Abgabe vom Gleichbehandlungsgebot ausgenommen sei. Schließlich führte das Finanzamt sinngemäß noch aus, dass aus einer Anfechtung von Zahlungen der Gesellschaft an den Abgabengläubiger vor Konkursöffnung 600.000,00 € an die Konkursmasse zurückbezahlt werden hätten müssen. Die im Konkursverfahren zu erwartende Quote werde auf die durch diese Rückzahlung wieder aufgelebten, gegenüber den haftungsgegenständlichen Abgaben älteren Abgabenschulden verrechnet, sodass durch den Quoteneingang die Haftungsschuld nicht vermindert werde.

Gegen diesen Bescheid wurde mit Eingabe vom 29.8.2007 Berufung erhoben, und darin das bisherige Vorbringen wiederholt. Die Berechnungen zur Frage der Befriedigungsquote bei Gleichbehandlung aller Gläubiger wurden insofern modifiziert, als bei den Bankverbindlichkeiten werthaltige Hypotheken in Höhe von 1 Mio. € berücksichtigt wurden. Für den haftungsrelevanten Zeitraum wurden folgende Befriedigungsquoten ermittelt: Finanzamt 30,02 %, Banken 0,40 %, Lieferanten 100 %, Gebietskrankenkasse 55,20 %, mögliche Befriedigungsquote bei Gleichbehandlung 5,41 %. Weiters wurde die Befriedigungsquote unter Außerachtlassung der zu 100 % zu bezahlenden Lohnsteuern ermittelt. Dabei ergab sich wie bisher eine Quote der an das Finanzamt geleisteten Zahlungen von 8,72 %, die der möglichen Befriedigungsquote bei gleichmäßiger Verteilung von 3,87 % gegenüber gestellt wurde. Der Berufungswerber habe somit stets die vorhandenen Geldmittel zumindest anteilig zur

Entrichtung der Abgabenschulden verwendet. Dies treffe selbst dann zu, wenn man davon ausgehe, dass die Lohnsteuer zu 100 % zu entrichten gewesen wäre. Auch in diesem Fall ergäbe sich insgesamt noch eine Bevorzugung des Finanzamtes.

Am 28.11.2007 legte der Masseverwalter im Konkursverfahren der Primärschuldnerin einen Zwischenverteilungsentwurf vor, demzufolge eine Teilquote von 2 % an die Konkursgläubiger ausgeschüttet werden sollte. Tatsächlich unterblieb in weiterer Folge aber die Verteilung dieser Quote. Der Masseverwalter teilte dazu dem Unabhängigen Finanzsenat am 25.11.2008 mit, dass im Insolvenzverfahren der Primärschuldnerin noch immer langwierige Prozesse anhängig wären, deren Ausgang bzw. Ende nicht absehbar sei. Auch der angestrebte Verkauf von Liegenschaften gestalte sich schwierig und sei noch nicht abgeschlossen. Die Ausschüttung der im Zwischenverteilungsentwurf vom 28.11.2007 angeführten Quote von 2 % sei bisher unterblieben, um allfällige weitere bzw. unerwartete Kosten in den laufenden Prozessen bestreiten zu können. Die Konkursmasse bestehe zum Großteil nur aus den erfolgten Rückzahlungen der Anfechtungsgegner (Finanzamt und Gebietskrankenkasse). Den voraussichtlichen Zeitpunkt für den Abschluss des Konkursverfahrens könne er noch nicht abschätzen, die Konkursquote werde realistischerweise zwischen 3 % und 5 % betragen. Die Erreichung einer Zwangsausgleichsquote von 20 % sei völlig ausgeschlossen.

Der Berufungswerber wurde daraufhin zur Wahrung des Parteiengehörs mit Vorhalt vom 27.11.2008 um Stellungnahme zu folgenden Punkten ersucht:

*"Im Konkursverfahren der Gesellschaft musste das Finanzamt aufgrund der Anfechtung vor Konkurseröffnung von der Primärschuldnerin geleisteter Zahlungen gemäß §§ 30, 31 KO insgesamt 600.000,00 € an den Masseverwalter zurückzahlen. Dadurch lebten alte (aber ohnehin nicht haftungsgegenständliche) Abgabenforderungen wieder auf.*

*Laut Zwischenverteilungsentwurf vom 28.11.2007 sollte eine Quote von 2 % an die Konkursgläubiger ausgeschüttet werden. Eine Verteilung dieser Quote ist laut Auskunft des Masseverwalters bisher unterblieben, da noch eine Reihe von Prozessen anhängig wäre, die mit weiteren Kosten für die Konkursmasse verbunden sind. Realistischerweise sei mit einer Konkursquote von 3 % bis maximal 5 % zu rechnen, die Erzielung einer Zwangsausgleichsquote von 20 % sei völlig ausgeschlossen.*

*Im Zwischenverteilungsentwurf wurden Forderungen des Finanzamtes in Höhe von 1.066.641,30 € und 600.000,00 € (aus der Anfechtung) festgestellt. Selbst bei einem – im vorliegenden Fall ohnehin unrealistischen – Zwangsausgleich würde sich daher für das Finanzamt nur eine Konkursquote von rund 330.000,00 € ergeben, mit der nur ein Teil der durch die Anfechtung wieder aufgelebten alten Abgabenforderungen abgedeckt werden könnte. Das Finanzamt stellte daher im angefochtenen Haftungsbescheid zutreffend fest, dass*

---

*es durch die Konkursquote zu keiner Verminderung der haftungsgegenständlichen Abgaben kommen wird."*

In der dazu abgegebenen Stellungnahme vom 4.12.2008 trat der Berufungswerber diesen Feststellungen nicht entgegen. Der Vorhalt würde ausschließlich die Abwicklung des Konkursverfahrens durch den Masseverwalter betreffen. Das Konkursverfahren sei nicht beendet, zum Ausgang desselben könnte der Berufungswerber nur Vermutungen anstellen. Schließlich wurde noch um Korrektur eines Schreibfehlers im Berufungsschriftsatz ersucht. Dieser betraf lediglich die Ermittlung der möglichen Befriedigungsquote bei einer Betrachtung des gesamten Zeitraumes, in dem der Berufungswerber als Geschäftsführer tätig war, und wurde oben nicht näher dargestellt, da bereits das Finanzamt im Vorhalt vom 22.6.2007 darauf hingewiesen hatte, dass im vorliegenden Fall allein auf den Zeitraum abzustellen sei, in dem die haftungsgegenständlichen Abgaben fällig geworden sind.

### ***Über die Berufung 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.

Die im gegenständlichen Bescheidspruch angeführten Lohnsteuern 06/2006 bis 10/2006 wurden von der Primärschuldnerin dem Finanzamt selbst bekannt gegeben und sind sowohl der Höhe als auch dem Grunde nach unbestritten.

Der Berufungswerber war im haftungsrelevanten Zeitraum alleiniger Geschäftsführer der Gesellschaft und damit für die Entrichtung der Abgaben verantwortlichen.

Das Konkursverfahren über das Vermögen der Primärschuldnerin ist zwar noch nicht abgeschlossen, allerdings ist eine Uneinbringlichkeit im Sinne des § 9 BAO bereits dann anzunehmen, wenn im Laufe des Insolvenzverfahrens feststeht, dass die Abgabenforderung im Konkurs mangels ausreichenden Vermögens nicht befriedigt werden kann; diesfalls ist daher kein Abwarten der vollständigen Abwicklung des Konkurses erforderlich (Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 9 Tz 6 mit zahlreichen Judikaturnachweisen). In einem solchen Fall bedarf es lediglich konkreter Feststellungen der Abgabenbehörde über die Befriedigungsaussichten beim insolventen

---

Hauptschuldner. Diese wurden im oben zitierten Vorhalt der erkennenden Behörde vom 27.11.2008 getroffen. Der Berufungswerber trat diesen Feststellungen nicht entgegen. Es kann daher von der Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben bei der Primärschuldnerin ausgegangen werden.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist es Aufgabe des Geschäftsführers, darzutun, weshalb er nicht dafür Sorge tragen konnte, dass die Gesellschaft die angefallenen Abgaben entrichtet hat, widrigenfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung angenommen werden darf. Hat der Geschäftsführer schuldhaft seine Pflicht verletzt, für die Abgabenentrichtung aus den Mitteln der Gesellschaft zu sorgen, so darf die Abgabenbehörde auch davon ausgehen, dass die Pflichtverletzung Ursache für die Uneinbringlichkeit war. Nicht die Abgabenbehörde hat das Ausreichen der Mittel zur Abgabenentrichtung nachzuweisen, sondern der zur Haftung herangezogene Geschäftsführer das Fehlen ausreichender Mittel. Der Geschäftsführer haftet für nicht entrichtete Abgaben der Gesellschaft auch dann, wenn die zur Verfügung stehenden Mittel zur Entrichtung aller Verbindlichkeiten der Gesellschaft nicht ausreichen, es sei denn, er weist nach, dass diese Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet wurden (VwGH 9.8.2001, 98/16/0348).

Einen solchen Nachweis der Gleichbehandlung aller Gläubiger wurde im vorliegenden Fall nicht erbracht. Insofern stellte das Finanzamt im angefochtenen Haftungsbescheid zutreffend fest, dass bei der Tilgung der Schulden der Gesellschaft die Abgabenschulden schlechter als bestimmte andere Verbindlichkeiten (z.B. Lieferanten- und Wechselschulden, Löhne, Sozialversicherungsbeiträge) behandelt wurden. Diesen Gläubigern flossen prozentuell höhere Befriedigungsquoten zu.

Vom Berufungswerber wurde dies auch nicht bestritten, jedoch hatte dieser wiederholt darauf hingewiesen, dass die Abgabenbehörde auch bei Gleichbehandlung aller Gläubiger insgesamt keine höhere Befriedigungsquote erhalten hätte. Mit dieser Ansicht ist der Berufungswerber hinsichtlich jener Abgaben, die dem Gleichbehandlungsgebot unterliegen, im Recht. Der Vertreter haftet nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes 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 Abgabenforderungen 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. Der Nachweis, welcher Betrag bei Gleichbehandlung sämtlicher Gläubiger an die Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre, obliegt dem Vertreter. Vermag er nachzuweisen, welcher Betrag bei anteilmäßiger Befriedigung der Forderungen an die Abgabenbehörde abzuführen gewesen wäre, so haftet er nur für die Differenz zwischen diesem und der tatsächlich erfolgten Zahlung (Differenzquote; z.B. VwGH 24.10.2000, 95/14/0090; weitere Judikurnachweise bei Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 9 Tz 27).

Aus den umfangreichen Berechnungen des Berufungswerbers ergab sich nun gerade keine solche Differenzquote, die der Abgabengläubiger bei Beachtung des Gleichbehandlungsgebotes *mehr* erhalten hätte, vielmehr wurde glaubhaft gemacht, dass insgesamt gesehen auch bei prozentuell gleichmäßiger Befriedigung aller Gläubiger das Finanzamt keinen höheren Zahlungseingang zu verzeichnen gehabt hätte. Zu den angestellten Berechnungen ist zwar anzumerken, dass nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes grundsätzlich eine summarische Betrachtung des gesamten haftungsrelevanten Zeitraumes nicht zulässig ist, sondern auf den jeweiligen Fälligkeitstermin abzustellen wäre (z.B. VwGH 19.11.1998, 97/15/0115; vgl. auch VwGH 26.11.2002, 2000/15/0081). Der Unabhängige Finanzsenat hat dagegen aber bereits wiederholt eine Zeitraumbetrachtung zugelassen (z.B. UFS 10.10.2007, RV/1907-W/07; UFS 8.10.2007, RV/2322-W/05), da eine auf einzelne Fälligkeitstage abgestellte Betrachtung in der Praxis oft nur schwer möglich ist und auch zu Verzerrungen führen könnte (etwa bei Zahlungsverzügen). So würde etwa bei einer isolierten Betrachtung der Zahlungen nur an einem bestimmten Tag eines Monats (Fälligkeitstag; bei den Selbstbemessungsabgaben in der Regel der 15. eines Monats) eine massive Bevorzugung anderer Gläubiger im Zeitraum vor oder nach diesem Stichtag außer Betracht bleiben, sodass die vom Berufungswerber angestellte Zeitraumbetrachtung nicht nur praktikabler ist, sondern auch zu sachgerechteren Ergebnissen führt.

Der Berufung war daher hinsichtlich aller dem Gleichbehandlungsgebot unterliegenden Abgabenschuldigkeiten statzugeben.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist die Lohnsteuer vom Gleichbehandlungsgrundsatz ausgenommen. 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 ausbezahlt Löhne entfallende Lohnsteuer nicht einbehalten und an das Finanzamt abgeführt, ist nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes - ungeachtet der wirtschaftlichen Schwierigkeiten der Primärschuldnerin - von einer schuldhafte 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; weitere Judikaturnachweise bei Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 9 Tz 11).

Die ungekürzte Auszahlung der den haftungsgegenständlichen Lohnsteuern zugrunde liegenden Löhne und Gehälter wurde im Zuge der Lohnsteuerprüfung anlässlich der Konkursöffnung festgestellt und vom Berufungswerber auch nie in Abrede gestellt, vielmehr hat dieser die Differenzquote sowohl in der Stellungnahme vom 5.7.2007 als auch in der gegenständlichen Berufung unter Bedachtnahme darauf, dass die Lohnsteuern zu 100 % zu bezahlen gewesen wären, ermittelt.

Damit war aber hinsichtlich der haftungsgegenständlichen Lohnsteuer unter Berücksichtigung der dargestellten Rechtsprechung vom Vorliegen einer schuldhaften Pflichtverletzung auszugehen. Der Einwand des Berufungswerbers, dass selbst bei Bezahlung der Lohnsteuern zu 100 % das Finanzamt unter Berücksichtigung der Gesamttilgungsquote insgesamt keine höhere Quote erhalten hätte, vermag der Berufung in diesem Punkt nicht zum Erfolg zu verhelfen, da dies im Ergebnis auf eine Berücksichtigung des Gleichbehandlungsgebotes auch bei der Lohnsteuer hinauslaufen würde. Bei einer entsprechend geringen Gesamttilgungsquote könnte so selbst die gänzliche Nichtentrichtung von Lohnsteuern gerechtfertigt werden, wenn andere Abgaben in einem ausreichend hohen prozentuellen Ausmaß über der Gesamttilgungsquote bedient worden sind. Eine solche Ansicht stünde im Widerspruch zur Bestimmung des § 78 Abs. 3 BAO und der dazu vom Verwaltungsgerichtshof ergangen und oben aufgezeigten Judikatur.

Zusammenfassend ergibt sich somit aus der Bestimmung des § 78 Abs. 3 EStG 1988, dass jede vom Vertreter vorgenommene Zahlung voller vereinbarter Arbeitslöhne, wenn die zur Verfügung stehenden Mittel nicht auch für die darauf entfallende Lohnsteuer ausreichen, eine schuldhafte Verletzung seiner abgabenrechtlichen Pflichten mit den Rechtsfolgen des § 9 Abs. 1 BAO darstellt. Darauf, dass das Finanzamt bei "ordnungsgemäßer" - fiktiver - Reduktion der Löhne auch nicht "die volle Lohnsteuer" erhalten hätte, kommt es dabei nicht an (VwGH 23.4.2008, 2004/13/0142).

Andere Gründe, die eine schuldhafte Pflichtverletzung im Zusammenhang mit den haftungsgegenständlichen Lohnsteuern ausschließen könnten, wurden nicht vorgebracht, sodass hinsichtlich dieser Abgaben die tatbestandsmäßigen Voraussetzungen im Sinne des § 9 BAO vorlagen. In diesem Fall spricht nach der ständigen Rechtsprechung eine Vermutung für die Verursachung der Uneinbringlichkeit der Abgaben durch die Pflichtverletzung (Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 9 Tz 24 mit Judikaturnachweisen).

Die Geltendmachung der Haftung stellt die letzte Möglichkeit zur Durchsetzung des Abgabenanspruches dar. Aus dem auf die Hereinbringung der Abgabenschuld beim Haftenden gerichteten Besicherungszweck der Haftungsnorm folgt, dass die Geltendmachung der Haftung in der Regel dann ermessenskonform ist, wenn die betreffende Abgabe beim Primärschuldner uneinbringlich ist. Dieser öffentliche Auftrag zur Ergreifung aller Mittel, vollstreckbare Abgaben einzubringen, überwiegt bei einer vorzuwerfenden Pflichtverletzung meist auch allfällige Billigkeitsgründe, die für eine Abstandnahme von der Heranziehung zur Haftung ins Treffen geführt werden. Solche Gründe wurden im gegenständlichen Fall nicht vorgetragen. Der Berufungswerber ist Rechtsanwalt. Die Einkommensteuervorauszahlungen für 2008 wurden zwar über Antrag auf Null herabgesetzt, da nach den Angaben des Berufungswerbers in diesem Jahr mit keinem nennenswerten Gewinn zu rechnen sei. Er bezieht nach seinen Angaben aber auch Einkünfte aus einer unselbständigen Tätigkeit. Diese betrugen im Jahr 2007 brutto 53.760,00 €. Weiters ist Grundvermögen des Berufungswerbers aktenkundig (GB XY). Es ist daher nicht von vornherein davon auszugehen, dass die haftungsgegenständlichen Abgaben zur Gänze und auf Dauer beim Haftungsschuldner uneinbringlich wären. Auch darf die Haftung keineswegs etwa nur bis zur Höhe der aktuellen Einkünfte bzw. des aktuellen Vermögens des Haftungspflichtigen geltend gemacht werden (VwGH 28.5.2008, 2006/15/0007; VwGH 29.6.1999, 99/14/0128). Die Geltendmachung der Haftung kann selbst dann zweckmäßig sein, wenn die Haftungsschuld im Zeitpunkt der Geltendmachung uneinbringlich ist, da dies nicht ausschließt, dass künftig neu hervorgekommenes Vermögen oder künftig erzielte Einkünfte zur Einbringlichkeit führen können (VwGH 28.11.2002, 97/13/0177; 14.12.2006, 2006/14/0044). Eine angespannte wirtschaftliche Lage des Haftungspflichtigen steht für sich allein daher einer Geltendmachung der Haftung nicht entgegen (vgl. VwGH 23.4.2008, 2004/13/0142), sodass insgesamt gesehen die Heranziehung des Berufungswerbers zur Haftung zweckmäßig und somit spruchgemäß zu entscheiden war.

Linz, am 11. Dezember 2008