

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R. in der Beschwerdesache Bf., Anschrift, vertreten durch PWT Pannonische Wirtschaftstreuhand GmbH, Hauptstraße 26, 7201 Neudörfel, vom 28.4.2015 gegen den Bescheid des Finanzamtes Bruck Eisenstadt Oberwart vom 17.3.2015 betreffend Haftung gemäß § 9 BAO zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird stattgegeben und die Haftung auf nachstehende Abgaben im Gesamtbetrag von € 17.848,63 eingeschränkt:

Lohnsteuer	2010	6.060,13
Lohnsteuer	2011	6.060,10
Lohnsteuer	2012	2.794,09
Lohnsteuer	2013	2.934,31

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

Entscheidungsgründe

Mit Beschluss des Landesgerichtes X vom Datum-1 wurde das über das Vermögen der I-GmbH am Datum-2 eröffnete Sanierungsverfahren nach Verteilung einer Quote von 30% aufgehoben.

Am 29.10.2014 erging an den späteren Beschwerdeführer (Bf.) ein Haftungsvorhalt zur Erbringung eines Gleichbehandlungsnachweises, der unbeantwortet blieb.

Mit Bescheid vom 17.3.2015 wurde der Bf. gemäß § 9 Abs. 1 BAO iVm § 80 BAO als Geschäftsführer der I-GmbH für Abgaben in der Höhe von € 36.461,59, nämlich

<i>Abgabe</i>	<i>Zeitraum</i>	<i>Betrag</i>	<i>Fälligkeit</i>
Lohnsteuer	2010	8.657,33	17.01.2011
Dienstgeberbeitrag	2010	1.944,84	17.01.2011
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	2010	190,17	17.01.2011
Lohnsteuer	2011	8.657,29	16.01.2012
Dienstgeberbeitrag	2011	837,85	16.01.2012
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	2011	81,92	16.01.2012
Lohnsteuer	2012	8.599,14	15.01.2013
Dienstgeberbeitrag	2012	1.384,17	15.01.2013
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	2012	135,34	15.01.2013
Lohnsteuer	2013	4.932,44	15.01.2014
Dienstgeberbeitrag	2013	948,38	15.01.2014
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	2013	92,72	15.01.2014

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

Gemäß § 9 Abs. 1 BAO würden die in den §§ 80 ff BAO bezeichneten Vertreter neben den durch sie vertretenen Abgabepflichtigen für die diese treffenden Abgaben insoweit haften, als die Abgaben infolge schuldhafter Verletzung der den Vertretern auferlegten Pflichten nicht eingebracht werden könnten. Nach § 80 Abs. 1 leg. cit. hätten die zur Vertretung juristischer Personen berufenen Personen alle Pflichten zu erfüllen, die den von ihnen Vertretenen obliegen würden, und seien befugt, die diesen zustehenden Rechte wahrzunehmen. Sie hätten insbesondere dafür zu sorgen, dass die Abgaben aus den Mitteln, die sie verwalten würden, entrichtet würden.

Verletzungen abgabenrechtlicher Pflichten würden nur dann zur Haftungsinanspruchnahme berechtigen, wenn die Verletzung schuldhaft erfolgt sei. Eine bestimmte Schuldform sei hierfür nicht erforderlich (z.B. VwGH 22.2.2000, 96/14/0158; VwGH 7.12.2000, 2000/16/0601; VwGH 16.9.2003, 2003/14/0040). Daher reiche leichte Fahrlässigkeit jedenfalls aus.

Die genannten Beträge seien bei der GmbH als uneinbringlich anzusehen. Dies ergebe sich zweifelsfrei daraus, dass mit Beschluss des LG X das Konkursverfahren nach einer ausgeschütteten Sanierungsplanquote aufgehoben worden sei.

Der Grundsatz der Gläubigergleichbehandlung gelte auch für Zahlungen, die zur Aufrechterhaltung des Geschäftsbetriebes erforderlich gewesen seien (Barzahlung von Wirtschaftsgütern, Zug-um-Zug-Geschäfte).

Der Zeitpunkt, für den zu beurteilen sei, ob der Vertretene die für die Abgabentrückhaltung erforderlichen Mittel gehabt habe, bestimme sich danach, wann die Abgaben bei Beachtung der Abgabenvorschriften zu entrichten gewesen wären (z.B. VwGH 31.10.2000, 95/15/0137; VwGH 17.12.2003, 2000/13/0220; VwGH 23.11.2004, 2001/15/0108).

Ausnahme vom Gleichbehandlungsgrundsatz bestehe für Abfuhrabgaben, nämlich für die Kapitalertragsteuer (VwGH 16.2.2000, 95/15/0046), Beträge gemäß § 99 EStG 1988 und hier der Lohnsteuer.

Der Geschäftsführer hafte für die nichtentrichtete Lohnsteuer, weil diesfalls nur eine vom Arbeitnehmer geschuldete Abgabe einzubehalten und abzuführen gewesen sei. Würden die dem Arbeitgeber zur Verfügung stehenden Mittel zur Zahlung des vollen vereinbarten Arbeitslohnes nicht ausreichen, so habe er die Lohnsteuer von dem tatsächlichen zur Auszahlung gelangenden niedrigeren Betrag zu berechnen und einzubehalten (§ 78 Abs. 3 EStG 1988). In solchen Fällen dürften Löhne somit nicht in voller Höhe ausbezahlt werden und seien sie (wie auch andere Schuldigkeiten) anteilig zu kürzen; die auf den gekürzten Lohnbetrag entfallende Lohnsteuer sei zur Gänze zu entrichten (vgl. z.B. VwGH 16.2.2000, 95/15/0046).

Persönliche Umstände des Haftenden seien im Rahmen der Ermessensübung zur Geltendmachung der Haftung nicht maßgeblich (VwGH 14.12.2006, 2006/14/0044).

Der Vertreter habe für die Möglichkeit des Nachweises seines pflichtgemäßen Verhaltens vorzusorgen (z.B. VwGH 7.9.1990, 89/14/0132). Ihm obliege kein negativer Beweis, sondern die konkrete (schlüssige) Darstellung der Gründe, die etwa der rechtzeitigen Abgabentrückhaltung entgegengestanden sei (VwGH 4.4.1990, 89/13/0212).

Auf dem Vertreter laste auch die Verpflichtung zur Errechnung einer entsprechenden Quote und des Betrages, der bei anteilmäßiger Befriedigung der Forderungen der Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre (§ 9 Abs. 1 BAO; VwGH 28.6.2012, 2011/16/0126).

Die Voraussetzungen der Haftung seien im Abgabenverfahren eigenständig (auch hinsichtlich des Verschuldens) zu beurteilen. Bei der Verwirklichung des Haftungstatbestandes gemäß §§ 9, 80 Bundesabgabenordnung komme es darauf an, dass während der Funktion als Geschäftsführer eine Verpflichtung zur Entrichtung von Abgaben vorgelegen und nicht eingehalten worden sei. Im Haftungsprüfungsverfahren werde eine detaillierte und präzise Berechnung (rechnerische Darlegung) zur Gleichbehandlung aller Gläubiger abverlangt, aus der die Entrichtung zu den jeweiligen Abgabenschulden in Gegenüberstellung mit den sonstigen Verbindlichkeiten unter Berücksichtigung der geleisteten Zahlungen ersichtlich sei und somit dem Gebot der Gleichbehandlung aller Forderungen entsprochen hätte.

Da die Vorhaltsbeantwortung nicht durchgeführt worden sei, habe auch der Nachweis zur Gläubigergleichbehandlung nicht erbracht werden können.

Als schuldhaft im Sinne des § 9 Abs. 1 BAO gelte jede Form des Verschuldens. Der Grad des Verschuldens sei irrelevant (leichteste Fahrlässigkeit genüge). Nach der Rechtsprechung sei im Falle, dass eine Pflicht nicht erfüllt worden sei, die Verschuldensvermutung gegeben.

Da keine weiteren maßgeblichen Vorbringen angeführt worden seien, sei aufgrund der Aktenlage und im Rahmen des Ermessens der Abgabenbehörde zu entscheiden gewesen.

In der dagegen am 28.4.2015 rechtzeitig eingebrachten Beschwerde wandte der Bf. ein, dass dem Haftungsbescheid eine GPLA-Prüfung des Finanzamtes Eisenstadt (Prüfungsgegenstand Lohnsteuer, Kommunalsteuer) zugrunde liege, die am 13.06.2014 ihre Beendigung gefunden habe.

Im Zuge dieser GPLA-Prüfung seien durch das Finanzamt die im Haftungsbescheid ausgewiesenen Beträge an Lohnabgaben festgesetzt worden. Das Unternehmen habe sich zum Zeitpunkt der GPLA-Prüfung seit kurzem in einem Insolvenzverfahren befunden, das mit Ende August 2014 mit einer einmaligen Quotenzahlung zum Abschluss gekommen sei.

Insoweit sei es nunmehr auch zu einer entsprechenden Uneinbringlichkeit dieser Abgabeforderungen bei der GmbH gekommen.

Eine Haftung gemäß § 9 Abs. 1 BAO bestehe jedoch nur insoweit, als die Abgabebeträge beim Abgabenschuldigen insoweit nicht eingebracht werden könnten. Nunmehr sei, wie oben angeführt, das Insolvenzverfahren zu einem positiven Abschluss und auf die angemeldeten Forderungen an die Gläubiger eine 30%ige Quote zur Auszahlung gebracht worden. Seines Wissens seien die nunmehr bestehenden Lohnabgaben vom gemeinschuldnerischen Unternehmen nicht bestritten und daher im Rahmen des Insolvenzverfahrens auch angemeldet und anerkannt worden.

Insoweit habe auch das Finanzamt eine 30%ige Quote auf diese Abgaben erhalten. Es habe somit das gemeinschuldnerische Unternehmen die Abgaben mit einer Quote von 30% tatsächlich entrichtet, somit bestehe eine Vertreterhaftung gemäß § 9 Abs. 1 BAO nur insofern, als diese nicht beim ehemaligen gemeinschuldnerischen Unternehmen eingebracht werden habe können. Dementsprechend bestehe eine Haftung nur im Ausmaß von 70% des im Haftungsbescheid angeführten Abgabebetrages von € 36.461,59, da die im Haftungsbescheid angeführten Abgaben die volle Summe repräsentieren würden, die im Zuge der GPLA-Prüfung festgesetzt worden sei.

Die Haftung setze weiters voraus, wie ohnehin in der Begründung des Haftungsbescheides angeführt werde, dass der Vertreter gemäß § 9 Abs. 1 BAO nur insoweit hafte, als er schuldhaft diese Abgaben nicht entrichtet habe.

Der Bf. möchte nunmehr im Zuge der Berufung im Rahmen dieses Beschwerdeverfahrens nachweisen, inwieweit eine Gleichbehandlung gegeben gewesen bzw. eine entsprechende Quotenberechnung vorgelegen sei, die die Gleichmäßigkeit der Befriedigung nachweise. Hierzu ersuche er um Fristerstreckung bezüglich dieser Begründung, da hier umfangreiche Berechnungen notwendig seien.

Mit Ergänzungsvorhalt vom 28.5.2015 ersuchte das Finanzamt den Bf. erneut um Erbringung eines Gleichbehandlungsnachweises für den Zeitraum 2010 bis 2013.

In Beantwortung dieses Vorhaltes legte der Bf. am 17.6.2015 eine jahresweise Aufstellung vor, die die Gleichbehandlung dokumentieren solle. In der ersten Spalte seien die zugeflossenen Einnahmen ersichtlich, die somit die liquiden Mittel repräsentieren würden, die im gesamten Zeitraum zur Verfügung gestanden seien. Unter Punkt 2 würden die laufenden Ausgaben angeführt, die in den entsprechenden Zeiträumen fällig geworden seien. Unter Punkt 3 würden die fälligen Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten angeführt, die somit zusätzliche Verbindlichkeiten im Zeitraum repräsentieren würden.

Aus dem Verhältnis der liquiden Mittel zu den laufenden Ausgaben und Verbindlichkeiten Kreditinstituten errechne sich dann eine entsprechende Quote der möglichen gleichmäßigen Bedienung in den einzelnen Jahren. Diese Darstellung sei jedoch insoweit zu korrigieren als in den Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten die Volksbank enthalten sei, die einen langfristigen Kredit darstelle. Dieser Kredit habe der Finanzierung der Liegenschaft am Standort in S. gedient. Dieser Kredit werde rückgeführt aus den Mieteinnahmen, die zugunsten dieses Kredites verpfändet würden. Der jährliche Abbau dieses Kredites kürze daher die entsprechenden Einnahmen bzw. liquiden Mittel, da diese nicht zur freien Verfügung zur Tilgung anderer fälliger Verbindlichkeiten verwendbar gewesen seien (aufgrund der Verpfändung). Andererseits seien die Verbindlichkeiten in den einzelnen Zeiträumen um den Kredit der Volksbank zu kürzen. da eine entsprechende Regelung über einen längeren Zeitraum vorhanden gewesen sei.

Es ergebe sich somit nachfolgende abweichende Darstellung:

	2010	2011	2012	2013
Gesamte Ausgaben/Bank	20.530.211,93	19.110.770,32	19.380.758,34	17.866.448,20
- Kredit Volksbank	- 4.141.953,42	- 4.522.149,07	- 4.759.700,31	- 4.992.791,20
	16.388.258,51	14.588.621,25	14.621.058,03	12.873.657,00
Einnahmen	7.795.965,38	7.467.001,10	7.594.133,32	6.895.388,97
- Einnahmen verpfändet	- 380.195,65	- 237.551,24	- 233.090,89	
	7.415.769,73	7.229.449,86	7.361.042,43	6.895.388,97

Verhältnis	45,25%	49,56%	50,35%	53,62%

Aus dieser Darstellung sei nunmehr ersichtlich, dass die Verbindlichkeiten im gegenständlichen Zeitraum im Ausmaß zwischen rund 45% bis 53% bedient worden seien. Dem gegenüber sei nunmehr das Zahlungsverhalten der Abgabenverbindlichkeiten ebenfalls zu untersuchen.

Laut beiliegendem Auszug des Abgabekontos der GmbH seien im Zeitraum 2010 bis 2013 folgende Abgabenverbindlichkeiten (primär Lohnabgaben) fällig gewesen:

2010	326.167,73			
2011	360.618,61			
2012	253.899,21			
2013	245.246,70			
Lohnsteuerprüfung				
36.461,59				
davon 70% Nachlass	25.523,11	Quote	Nichtzahlung	2,11%
	1.211.455,36	Quote	Zahlung	97,89%

Aus dieser Darstellung sei ersichtlich, dass im gegenständlichen Zeitraum Abgabenverbindlichkeiten im Ausmaß von € 1.211.455,36 fällig geworden seien. Die Abgabenverbindlichkeiten 2010 bis 2013 seien vollständig bedient worden. Lediglich die Abgaben aus der Lohnsteuerprüfung in Höhe von € 36.461,59 seien nicht bedient worden und daher im Ausmaß von 70% des Schuldennachlasses im Insolvenzverfahren hinzuzurechnen. Das Ausmaß der nicht bezahlten Abgabenverbindlichkeiten habe im gegenständlichen Zeitraum lediglich 2,11% betragen bzw. seien 97,89% der Abgaben tatsächlich bezahlt worden. Somit liege die Quote der Bezahlung der Abgabenverbindlichkeiten um ein Wesentliches höher als die Quote der Bezahlung der übrigen Gläubiger.

Außerdem sei darauf hinzuweisen, dass gegen die entsprechenden Bescheide betreffend Lohnsteuerprüfung Rechtsmittel erhoben worden seien und möglicherweise eine entsprechende Verminderung dieser Rückstände sich noch ergeben werde.

Dass alle Abgaben bezahlt worden seien, könne aus dem Abgabekonto vor Insolvenzeröffnung ersehen werden. Es seien am 6.5.2015 Abgaben im Ausmaß von € 186.284,96 ausgesetzt worden, wobei aufgrund einer Gutschrift am 6.6.2014 Lohnabgaben 01-02/2014 von wiederum € 46.943,88 storniert und somit der ausgesetzte Betrag (Insolvenzforderung) auf € 139.341,08 verringert worden sei. D.h. die ausgesetzten, im Insolvenzverfahren angemeldeten Forderungen würden € 139.341,08 betragen. Die Vorsteuerkorrektur anlässlich der Insolvenzeröffnung betrage alleine

rund € 190.000,00. So sei klar ersichtlich, dass das Finanzamt alle Abgaben bis zur Insolvenzeröffnung erhalten habe, bis auf einen Teil der Vorsteuerkorrektur, die jedoch ausschließlich ursächlich mit der Eröffnung des Insolvenzverfahrens zusammenhänge. Nach seiner Ansicht sei daher kein Spielraum für eine Haftung gegen ihn gegeben, da das Finanzamt höhere quotale Zahlungen erhalten habe als der Rest der Gläubiger.

Der Bf. ersuche daher um Einstellung des Verfahrens.

Mit Beschwerde vorentscheidung vom 4.8.2015 wurde der Beschwerde teilweise stattgegeben und die Haftung auf folgende Abgaben im Gesamtbetrag von € 21.592,34 eingeschränkt:

<i>Abgabe</i>	<i>Zeitraum</i>	<i>Betrag</i>
Lohnsteuer	2010	6.060,13
Lohnsteuer	2011	6.060,10
Lohnsteuer	2012	6.019,40
Lohnsteuer	2013	3.452,71

Begründend führte das Finanzamt aus:

Habe der Geschäftsführer Gesellschaftsmittel zur Verfügung gehabt, die zur Befriedigung sämtlicher Schulden der Gesellschaft nicht ausgereicht hätten, so sei er für die Umsatzsteuer, Dienstgeberbeiträge und Dienstnehmerzuschläge nur dann haftungsfrei, wenn er nachweise dass die noch vorhandenen Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet worden seien. Unterbleibe dieser Nachweis könnten ihm die uneinbringlichen Abgaben zur Gänze vorgeschrieben werden.

Es besteht somit für den Vertreter eine qualifizierte Mitwirkungspflicht in der Form, dass dieser im Haftungsverfahren die Gleichbehandlung aller Gläubiger ziffernmäßig darzustellen habe.

Durch die Beschwerdebegründung sowie Ergänzung im Rechtsmittelverfahren folge die Behörde den Beschwerdeerwägungen der Partei und erachte die Einhaltung des Gläubigergleichbehandlungsgebotes auf Grund der Nachvollziehbarkeit der beigelegten Unterlagen als gegeben. Es seien somit die Abgaben betreffend Dienstgeberbeitrag 2010 bis 2013 sowie Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2010 bis 2013 aus dem Haftungsbetrag ausgeschieden.

Eine Ausnahme vom Gleichbehandlungsgrundsatz bestehe für die Lohnsteuer. Hier hafte der Geschäftsführer für den Fall, dass die dem Arbeitgeber zur Verfügung stehenden Mittel zur Zahlung des vollen vereinbarten Arbeitslohnes nicht ausreichen würden, lediglich für den von dem tatsächlich zur Auszahlung gelangten niedrigeren Betrag.

Gegenständlich sei durch die GPLA-Prüfung eine Nachberechnung von nicht entrichteter Lohnsteuer für die Jahre 2010 bis 2013 erfolgt. Dagegen habe die Partei das Rechtsmittel der Beschwerde eingebracht.

Würden einem Haftungsbescheid Abgabenbescheide vorangehen, so sei die Behörde daran gebunden und habe sich in der Entscheidung über die Heranziehung zur Haftung grundsätzlich an diese Bescheide zu halten. Im Haftungsverfahren sei die Richtigkeit vorliegender Abgabenbescheide nicht zu überprüfen.

Die Frage, ob überhaupt ein Abgabeananspruch gegeben sei, sei als Vortrage im Haftungsverfahren nach § 9 BAO nur dann zu beantworten, wenn zuvor kein eine Bindungswirkung auslösender Abgabenbescheid oder Haftungsbescheid zur Lohnsteuer oder Kapitalertragsteuer ergangen sei.

Dem Akteninhalt könne nachweislich entnommen werden, dass die bestrittenen Lohnsteuerabgabenbescheide gegenüber der Primärschuldnerin ergangen seien. Im Beschwerdeverfahren gegen den Haftungsbescheid könnten, solange die Bescheide über den Abgabeananspruch dem Rechtsbestand angehören würden, wie dies gegenständlich der Fall sei, Einwendungen gegen die Richtigkeit der Abgabenfestsetzung nicht mit Erfolg erhoben werden. Hierfür stehe nur das Rechtsmittel betreffend den Bescheid über den Abgabeananspruch zur Verfügung.

Es ist der Rechtsmeinung der Partei jedoch dahingehend zuzustimmen, dass durch die Erfüllung der Zahlungsquote im Zuge des Sanierungsverfahrens die aushaftende Lohnsteuer im Sinne einer richtigen Verrechnungsweise nach der Bundesabgabenordnung nur in Höhe von 70% haftungsrelevant und dementsprechend zu kürzen gewesen sei.

Die Geltendmachung der Haftung im Sinne des § 9 BAO liege im Ermessen der Abgabenbehörde, das sich innerhalb der vom Gesetz aufgezeigten Grenzen des § 20 BAO zu halten habe. Innerhalb dieser Grenzen seien Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Dem Gesetzesbegriff Billigkeit sei dabei berechtigtes Interesse der Partei, dem Gesetzesbegriff Zweckmäßigkeit das öffentliche Anliegen an der Einbringung der Abgaben mit allen gesetzlich vorgesehenen Mitteln und Möglichkeiten beizumessen.

Gründe für ein Absehen von der Geltendmachung der Haftung als Ausfluss des Ermessens seien im gegenständlichen Fall somit nicht vorgelegen, sodass das Finanzamt mit Recht den Zweckmäßigkeitsüberlegungen den Vorrang gegenüber einer allfälligen Billigkeit eingeräumt habe, da die Geltendmachung eine geeignete Maßnahme gewesen sei, um den Abgabenausfall zu verhindern.

Aus diesen Gründen habe die Behörde daher zu Recht von einer schuldhaften Pflichtverletzung im Prozentsatz von 70% als Ursache für die Uneinbringlichkeit der betreffenden Abgaben ausgehen können.

Fristgerecht beantragte der Bf. mit Schreiben vom 22.12.2015 die Vorlage der Beschwerde zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht und brachte ergänzend vor, dass mit Beschwerdeverentscheidung vom 25.11.2015 aufgrund einer Beschwerde gegen die Festsetzung der GPLA-Prüfung, die zu der gegenständlichen Haftung Lohnsteuer geführt habe, nunmehr nachträglich aufgrund der eingebrachten Beschwerde eine entsprechende Herabsetzung dieser Lohnsteuer bescheidmässig beschieden sei.

So sei die Lohnsteuer 2012 um € 4.607,59 und die Lohnsteuer 2013 in Höhe von € 740,57 herabgesetzt worden. Insoweit reduziere sich seine Haftung wie folgt:

Lohnsteuer 2012	4.607,59	davon 70%	3.225,31
Lohnsteuer 2013	740,57	davon 70%	518,40

Der Haftungsbetrag Lohnsteuer für das Jahr 2012 sei daher um € 3.225,31 zu verringern. Somit betrage seine Haftung lediglich € 2.794,09. Der Lohnsteuerhaftungsbetrag für das Jahr 2013 betrage € 3.452,71, abzüglich € 518,40 würden somit € 2.934,31 verbleiben.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

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 eingebracht 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 Ausfallshaftung (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 in Höhe von 70% fest, da mit Beschluss des Landesgerichtes X vom Datum-1 das über das Vermögen der I-GmbH am Datum-2 eröffnete Sanierungsverfahren nach Verteilung einer Quote von 30% aufgehoben wurde.

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

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist es Sache des Geschäftsführers, die Gründe darzulegen, die ihn ohne sein Verschulden daran gehindert haben, die ihm obliegenden abgabenrechtlichen Verpflichtungen zu erfüllen (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 schuldhaftige Pflichtverletzung angenommen werden darf (vgl. VwGH 9.7.1997, 94/13/0281).

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 Begleichung 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 erbrachte der Bf. einen (im Wesentlichen) ordnungsgemäßen Gleichbehandlungsnachweis, aus dem sich ergab, dass die Abgabenschulden im Verhältnis zu den Gesamtverbindlichkeiten nicht schlechter behandelt, sondern sogar bevorzugt wurden.

Im Hinblick auf die Behauptung und Konkretisierung des Ausmaßes der Unzulänglichkeit der in den Fälligkeitszeitpunkten zur Verfügung gestandenen Mittel zur Erfüllung der vollen Abgabenverbindlichkeiten kommt eine Haftung des Bf. für die haftungsgegenständlichen Dienstgeberbeiträge und Zuschläge zu den Dienstgeberbeiträgen 2010-2013 nicht in Betracht (vgl. VwGH 21.1.1991, 90/15/0055).

Für aushaftende Abfuhrabgaben wie die Lohnsteuer gelten hingegen 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.

Hierbei war allerdings dem Einwand des Bf. hinsichtlich der mittlerweile mit Beschwerdevorentscheidung vom 25.11.2015 herabgesetzten Lohnsteuern 2012 und 2013 Folge zu geben, da die Geltendmachung abgabenrechtlicher Haftungen als Einhebungsmaßnahme unter anderem voraussetzt, dass nach dem Grundsatz der materiellen Akzessorietät eine Abgabenschuld entstanden, aber noch nicht erloschen ist (VwGH 17.5.1991, 90/17/0439, 0440), worauf auch noch im Rechtsmittelverfahren Bedacht zu nehmen ist (VwGH 28.5.1993, 93/17/0049).

Infolge der schuldhaften Pflichtverletzung durch den Bf. 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.

Die im Rahmen des § 224 BAO zu treffende Ermessensentscheidung 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).

Vom Bf. wurden keine Gründe vorgebracht, die bei Abwägung von Zweckmäßigkeit und Billigkeit eine andere Einschätzung bewirken hätten können.

Auf Grund des Vorliegens der gesetzlichen Voraussetzungen des § 9 Abs. 1 BAO erfolgte somit die Inanspruchnahme des Bf. als Haftungspflichtiger für die nachstehenden Abgabenschuldigkeiten der I-GmbH im Ausmaß von nunmehr € 17.848,63 zu Recht:

<i>Abgabe</i>	<i>Zeitraum</i>	<i>Betrag laut Haftungsbescheid</i>	<i>Betrag laut Beschwerde- vorentscheidung vom 25.11.2015</i>	<i>abzüglich 30% Sanierungsquote</i>
Lohnsteuer	2010	8.657,33		6.060,13
Lohnsteuer	2011	8.657,29		6.060,10
Lohnsteuer	2012	8.599,14	3.991,55	2.794,09
Lohnsteuer	2013	4.932,44	4.191,87	2.934,31

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nach Art. 133 Abs. 6 Z 2 B-VG nicht zulässig, da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis nicht von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Die Entscheidung folgt vielmehr der dargestellten ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes.

Wien, am 10. März 2016