

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch R. in der Beschwerdesache A.B., Adresse1, vertreten durch Mag. Gerald Fiala, Geblergasse 95/12, 1170 Wien, über die Beschwerde vom 26.5.2014 gegen den Haftungsbescheid gemäß § 9 BAO des Finanzamtes Wien 3/6/7/11/15 Schwechat Gerasdorf vom 22.04.2014 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird teilweise Folge gegeben und die Haftung auf nachstehende Abgabenschuldigkeiten in Höhe von € 8.480,31 eingeschränkt:

Abgabenart	Zeitraum	Betrag in €
Umsatzsteuer	2003	2.227,32
Umsatzsteuer	2004	0,00
Umsatzsteuer	04/2011	206,54
Umsatzsteuer	05/2011	1.469,46
Umsatzsteuer	06/2011	606,87
Umsatzsteuer	07/2011	1.288,30
Lohnsteuer	06/2011	476,20
Lohnsteuer	07/2011	693,80
Lohnsteuer	08/2011	986,86
Dienstgeberbeitrag	06/2011	191,98
Dienstgeberbeitrag	07/2011	66,60
Dienstgeberbeitrag	08/2011	223,44
Zuschlag zum DB	06/2011	17,07
Zuschlag zum DB	07/2011	6,01
Zuschlag zum DB	08/2011	19,86

Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 22. April 2014 wurde die Beschwerdeführerin (Bf.) für Abgabenschuldigkeiten der XY GmbH in Höhe von € 75.958,25 gemäß §§ 9 und 80 BAO zur Haftung herangezogen.

Diese setzen sich zusammen aus der Umsatzsteuer 2003 in Höhe von € 21.070,36, der Umsatzsteuer 2004 in Höhe von € 22.082,89, der Umsatzsteuer 4-7/2011 in Höhe von € 27.080,19, der Lohnsteuer 6-8/2011 in Höhe von € 2.350,52, dem Dienstgeberbeitrag 6-8/2011 in Höhe von € 3.098,84 und dem Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 6-8/2011 in Höhe von € 275,45.

Die Begründung besteht im Wesentlichen aus der Zitierung der für die Haftung maßgeblichen gesetzlichen Bestimmungen sowie der diesbezüglichen Judikatur.

Zusätzlich wurde ausgeführt, dass die Bf. im Zeitraum vom Datum⁵ bis Datum⁶ handelsrechtliche Geschäftsführerin der GmbH und daher verpflichtet gewesen sei, die Abgaben aus deren Mitteln zu bezahlen.

Im Ermittlungsverfahren habe die Bf. bekanntgegeben, dass Mittel zur anteilmäßigen Befriedigung vorhanden gewesen wären. Die Bf. habe jedoch keine oder nur unzureichende Zahlungen für Selbstbemessungsabgaben geleistet. Laut eigenen Angaben habe sie während dieser Zeit diverse Gläubiger (Lieferanten, Banken, Löhne Krankenkassen) teilweise zur Gänze oder teilweise befriedigt. Da es die Bf. somit verabsäumt habe, für eine gleichmäßige Befriedigung aller Abgaben Sorge zu tragen, habe die Bf. ihre Pflichten gegenüber der Abgabenbehörde verletzt. Weiters sei die Bf. ihrer Verpflichtung, Behauptungen und Beweisangebote zu ihrer Entlastung darzutun, nicht nachgekommen.

Dagegen brachte der steuerliche Vertreter mit Eingabe vom 26. Mai 2014 eine Beschwerde ein und führte aus:

Ad Umsatzsteuer 2003 und 2004:

Mit Berufung vom 08.01.2008 sei gegen die Bescheide vom 12.12.2007 über Wiederaufnahme Umsatzsteuer 2003 und 2004 sowie über Umsatzsteuer 2003 und 2004 Berufung erhoben worden (Einschreiben vom 07.01.2008 samt Einschreibebeleg liege vor).

Im gleichen Zuge sei der Antrag auf Aussetzung der Einhebung gestellt worden, dem seitens des Finanzamtes durch Genehmigung der Aussetzung der Einhebung entsprochen worden sei. Die Berufung sei somit dem Finanzamt fristgerecht zugegangen.

Über diese Berufung sei bis dato nicht abgesprochen worden, im elektronischen Steuerakt scheine (offenbar aufgrund eines Erfassungsfehlers) weder die Berufung noch eine Berufungsentscheidung auf.

Die zur Haftung gezogenen Steuerbeträge seien daher weder jetzt noch im Zeitraum vor Konkurseröffnung, rechtskräftig festgestellt und daher auch nicht fällig gewesen.

Der Bf. sei es daher auch nicht möglich und sie sei auch nicht verpflichtet gewesen, Beträge auf diese Forderungen zu entrichten. Eine Haftung im Sinne des § 9 BAO für dieser Abgaben habe daher keine Rechtsgrundlage.

Da bis dato keine rechtskräftigen Bescheide bestünden und keine dem Eintritt der Verjährung entgegenstehenden Tatbestände vorlägen, werde ergänzend eingewendet, dass die Festsetzung und Einhebung der genannten Abgaben verjährt seien.

Es werde daher der Antrag gestellt, den Haftungsbescheid vom 22.04.2014 aufzuheben und hinsichtlich der Abgaben Umsatzsteuer 2003 und 2004 in Höhe von Euro 21.070,36 und Euro 22.082,89 die Haftung mit NULL festzusetzen.

Ad Umsatzsteuer 04-07/2011, Lohnsteuer 06-08/2011, Dienstgeberbeitrag 06-08/2011 und Zuschlag zu Dienstgeberbeitrag 06-08/2011:

Im Rahmen des Vorhalteverfahrens habe die Bf. Unterlagen über das Ausmaß der Gleichbehandlung im Zeitraum vor Insolvenzeröffnung vorgelegt und die Vorlage weiterer Unterlagen angeboten. Der Akteninhalt werde zum Inhalt dieser Beschwerde erhoben und ergänzend nachstehende Vorbringen übermittelt.

Zu Haftungsinanspruchnahme für Abgabenschulden der GmbH. lege die Bf. durch Übermittlung einer Gleichbehandlungsaufstellung (in der Anlage) dar, dass aufgrund ordnungsgemäßer Geschäftsführung und Gleichbehandlung bzw. Besserstellung des Finanzamtes keine Basis für eine Haftung bestehe. Es werde daher der Antrag gestellt, von der Erlassung eines Haftungsbescheides abzusehen und keine Haftung festzusetzen.

- Forderungen mit Fälligkeit zwischen 04/2011 und 09/2011:

a. Der Nachweis der Gleichbehandlung erfolge nach bestehender Rechtsprechung durch Ermittlung der im Unternehmen in einer Periode vorhandenen liquiden Mittel, die den gesamten Verbindlichkeiten (einschließlich Finanzamtsverbindlichkeiten) gegenübergestellt würden. Daraus ergebe sich ein Prozentsatz der in einer Periode bezahlten Verbindlichkeiten.

b. Weiters werde ermittelt, welcher Betrag in der jeweiligen Periode an das Finanzamt bezahlt worden sei. Dieser Zahlungsbetrag wiederum werde der Summe der offenen Verbindlichkeiten des Finanzamtes gegenübergestellt und ein Prozentsatz der in der Periode bezahlten Finanzamtsverbindlichkeiten ermittelt.

c. Sei in einer Periode die Quote der an das Finanzamt bezahlten Verbindlichkeiten höher als jene der gesamten Gläubiger, liege keine Haftung vor. Sei in einer Periode die Quote der an das Finanzamt bezahlten Verbindlichkeiten niedriger als jene der gesamten Gläubiger, liege Haftung in jenem Ausmaß vor, das der Differenz zwischen diesen Quoten entspreche.

d. Sämtliche liquide Mittel des Unternehmens seien im Zeitraum 06/2011 bis 09/2011 ausschließlich über das Girokonto bei der Hausbank mit dem Buchhaltungskonto 2802 geleitet worden (die geringen Kassabewegungen seien als Barabhebungen bei der Bank und damit in der Gleichbehandlungsaufstellung berücksichtigt). Die Summe der liquiden Mittel ergebe sich somit als Summe der Bankbewegungen.

Auf Basis obiger Grundsätze seien die Aufstellung über die Gleichbehandlung erstellt worden. Zur Prüfung der Angaben werde gerne umfassend oder stichprobenartig Einsicht in die zugrundegelegten Saldenlisten gewährt, die beim steuerlichen Vertreter aufliegen würden.

Sollte das Finanzamt zu einer anderen Ansicht über die Vergleichsperioden oder anzuwendenden Berechnungsmethoden kommen, werde ersucht, im Rahmen der für die Finanzverwaltung vorgesehenen Aufklärungs- und Mitwirkungspflicht mitzuteilen, welche genaue Methode das Finanzamt als zur Ermittlung der Gleichbehandlungsdokumentation anzuwenden vorschreibe.

Auf Basis beiliegender Gleichbehandlungsaufstellung würden sich folgende Werte ergeben:

- 1) Im Monat Juni 2011 sei das Finanzamt gegenüber dem Durchschnitt der anderen Gläubiger um einen Betrag von Euro 84,12 besser gestellt worden (höhere Quotenzahlung als der Durchschnitt).
- 2) Im Monat Juli 2011 sei das Finanzamt gegenüber dem Durchschnitt der anderen Gläubiger um einen Betrag von Euro 2.772,80 schlechter gestellt worden. (niedrigere Quotenzahlung als der Durchschnitt).
- 3) Im Monat August 2011 sei das Finanzamt gegenüber dem Durchschnitt der anderen Gläubiger um einen Betrag von Euro 3.898,21 besser gestellt worden (höhere Quotenzahlung als der Durchschnitt).
- 4) Im Monat September 2011 sei das Finanzamt gegenüber dem Durchschnitt der anderen Gläubiger um einen Betrag von Euro 7.318,78 schlechter gestellt worden (niedrigere Quotenzahlung als der Durchschnitt).

VARIANTE A: Einzelne Monatsbetrachtung ohne Berücksichtigung des Ausgleiches in anderen Monate (für die Haftungsverpflichtete ungünstigste Betrachtung):

- a) Aus der Minderzahlung der Monate Juli 2011 (Euro 2.772,80) und September 2011 (Euro 7.318,78) ergebe sich eine maximale Haftungssumme von Euro 10.091,58.

VARIANTE B) Einzelne Monatsbetrachtung mit Berücksichtigung des Ausgleiches in anderen Monate:

- a) Aus der Minderzahlung der Monate Juli 2011 (Euro 2.772,80) und September 2011 (Euro 7.318,78) kompensiert mit der Mehrzahlung der Monate Juni 2011 Euro 84,12 und August 2011 (Euro 3.898,21) ergebe sich eine maximale Haftungssumme von Euro 6.109,25.

VARIANTE C) Gesamtbetrachtung:

Aus dem vergleichsweise geringen haftungsmöglichen Betrag ergebe sich, dass ein nur sehr geringes Verschulden des Haftungsverpflichteten an der Nichtentrichtung von Abgaben vorliege. Um das Absehen von der Vorschreibung eines Haftungsbetrages werde daher ersucht.

Zusammenfassend werde hiermit der Antrag gestellt, die angefochtenen Bescheide aufzuheben und keinen neuerlichen Haftungsbescheid zu erlassen.

Hilfsweise werde hiermit der Antrag gestellt, die angefochtenen Bescheide aufzuheben und bei neuerlichem Erlassen eines Haftungsbescheides einen Maximalbetrag von Euro 6.109,25 zur Haftung heranzuziehen.

Im Ersuchen um Ergänzung wurde die Bf. dahingehend informiert, dass die Berufung vom 8. Jänner 2008 gegen die Umsatzsteuerbescheide 2003 und 2004 am 8. Mai 2013 wegen mangelnder Zustellbarkeit der Entscheidung vom Unabhängigen Finanzsenat eingestellt worden sei und die Bf. aufgefordert, ihre Beschwerde gegen den Haftungsbescheid neu zu formulieren.

Mit Eingabe vom 22. Juli 2014 brachte die Bf. eine Beschwerde gegen die der Haftung zugrundeliegenden Bescheide über die Umsatzsteuer 2003 und 2004 ein.

Mit Beschwerde vorentscheidung vom 2. September 2014 wies das Finanzamt die Beschwerde gegen den Haftungsbescheid als unbegründet ab und führte dazu aus, dass gemäß § 9 Abs. 1 BAO die in den §§ 80 ff. BAO bezeichneten Vertreter neben den durch sie vertretenen Abgabepflichtigen für die diese betreffenden Abgaben insoweit haften würden, als die Abgaben infolge schuldhafter Pflichtverletzung nicht eingebracht werden könnten.

Gemäß § 80 Abs. 1 BAO hätten die zur Vertretung juristischer Personen berufenen Personen und die gesetzlichen Vertreter natürlicher Personen alle Pflichten zu erfüllen, die den von ihnen Vertretenen obliegen, und sie seien befugt, die diesen zustehenden Rechte wahrzunehmen. Sie hätten aber insbesondere dafür zu sorgen, dass die Abgaben aus den Mitteln, die sie verwalten, ordnungsgemäß entrichtet werden.

Abgaben seien i.S.d. § 9 Abs. BAO uneinbringlich, wenn Vollstreckungsmaßnahmen in das Vermögen des Primärschuldners erfolglos gewesen wären oder voraussichtlich sein würden (VwGH 27.4.2000, 98/15/0129). Die Uneinbringlichkeit bei der GmbH stehe objektiv fest und werde auch nicht bestritten.

Die finanziellen Mittel seien ab der Feststellung der Zahlungsunfähigkeit insoweit an alle Gläubiger zu verteilen, als jeder einen aliquoten Betrag im Verhältnis der Schulden zu den vorhandenen finanziellen Mitteln zu erhalten habe (Gläubigergleichbehandlung). Die Gleichbehandlung beziehe sich auf die jeweiligen Fälligkeitszeitpunkte der Abgaben und das Vorhandensein liquider Mittel andererseits. Der Nachweis einer Gleichbehandlung obliege dem Vertreter (VwGH 29.1.2004, 2000/15/0168).

Eine Verletzung des Gleichbehandlungsgrundsatzes liege aber auch dann vor, wenn bei Feststellung einer Zahlungsunfähigkeit neben dem Gebot der Gläubigergleichbehandlung neue Schulden aufgenommen würden (z. B. neue Sachgüter bar bezahlt würden oder Ausgaben für Miete bar entrichtet würden). Die Umsatzsteuern 4-7/2011, worüber die Bf. eine Gläubigergleichbehandlung aufzeigen habe wollen, seien zusammengefasst festgesetzt worden, wodurch auch für diesen Zeitraum der Nachweis einer solchen Gleichbehandlung zu erbringen gewesen wäre. Dabei ergebe sich für diesen Zeitraum, dass die Abgabenschulden weit schlechter behandelt worden seien als die anderen Verbindlichkeiten. Für die Umsatzsteuern 2003 und 2004 habe ebenfalls kein derartiger Nachweis erbracht werden können. Entgegen den Ausführungen der Bf. sei dieses Berufungsverfahren vom UFS am 8.5.2013 eingestellt worden, wodurch diese Abgaben ebenfalls rechtskräftig seien.

Vom Grundsatz der Gläubigergleichbehandlung seien auch die Abfuhrabgaben ausgenommen.

Das bedeute, dass bereits die Nichtentrichtung dieser Abgaben eine schuldhaft Pflichtverletzung begründe. Eine Prüfung einer Gläubigergleichbehandlung sei daher bei folgenden Abgaben für eine Haftung gem. § 9 BAO grundsätzlich nicht maßgeblich.

Lohnabgaben:

Reichen die dem Arbeitgeber zur Verfügung stehenden liquiden Mittel nicht aus, den vollen Arbeitslohn auszubezahlen, so habe der Arbeitgeber die Lohnsteuer von dem tatsächlich zur Auszahlung gelangenden niedrigeren Betrag zu berechnen und einzubehalten (§ 78 Abs. 3 EStG 88). Die auf den Kürzungsbetrag entfallende (restliche) Lohnsteuer sei jedoch zur Gänze zu entrichten, um eine Haftungsfreistellung erwirken zu können. Diesfalls lägen unabhängig von einer Gläubigergleichbehandlung die Voraussetzungen des § 9 BAO vor. Dasselbe gelte für den Dienstgeberbeitrag und den Dienstgeberzuschlag.

Dagegen beantragte die Bf. mit Eingabe vom 1. Oktober 2014 die Entscheidung über die Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht.

Der steuerliche Vertreter der Bf. führte aus, dass die Begründungen in der abweisenden Beschwerdevorentscheidung unzutreffend seien und hiermit zur Gänze bestritten würden. Im Einzelnen seien folgende Begründungselemente sachwidrig (Seitennummer und Absatz würden sich auf die Beschwerdevorentscheidung beziehen):

Seite 2:

a. ARGUMENT: „Eine Verletzung des Gleichbehandlungsgrundsatzes liegt aber auch vor, wenn bei Feststellung einer Zahlungsunfähigkeit neben dem Gebot der Gläubigergleichbehandlung neue Schulden aufgenommen werden (zB. neue Sachgüter bar bezahlt werden oder Ausgaben für Miete bar entrichtet werden)“

I. SACHWIDRIGE ARGUMENTATION, BEGRÜNDUNG: Die Quoten der bezahlten Beträge seien auf Basis der gesamten Bankbewegungen der genannten Monate ermittelt

worden. Da sämtliche Einnahmen über das Bankkonto gebucht worden seien, entspreche dies der Gesamtheit aller verfügbaren Mittel. Diese seien nach ständiger Rechtsprechung des VwGH dem Beweis der Gleichbehandlung zugrunde zu legen. Es sei die Verwendung sämtlicher Mittel des Unternehmens in die Berechnung aufgenommen worden, somit auch jene Mittel, die für Barzahlungen aller Art verwendet worden seien. Daher seien diese Barzahlungen berücksichtigt, die Argumentation der Behörde gehe ins Leere.

b. ARGUMENT: „Die Umsatzsteuern 4-7/2011, worüber Sie eine Gläubigergleichbehandlung aufzeigen wollen, wurden zusammengefasst festgesetzt, wodurch auch für diesen Zeitraum der Nachweis einer solchen Gleichbehandlung zu erbringen gewesen wäre.

Dabei ergibt sich für diesen Zeitraum, dass die Abgabenschulden weit schlechter behandelt wurden, als die anderen Verbindlichkeiten."

i. SACHWIDRIGE ARGUMENTATION, BEGRÜNDUNG: Es sei das Ausmaß der Ungleichbehandlung je Monatszeitraum nachgewiesen (Variante A, Punkte 1) bis 5) der Beschwerde) und ergänzend auch die Betrachtung über den Gesamtzeitraum (Variante B, Punkt 6 der Beschwerde) aufgezeigt worden. Aus diesem ergebe sich die maximale Haftungssumme in dem von der Behörde geforderten Gesamtzeitraum zu Euro 6.109,25. Es sei zwar richtig, dass in diesem Zeitraum die Abgabenschuldigkeiten schlechter als die sonstigen Verbindlichkeiten behandelt worden seien, aber eben im Ausmaß von maximal Euro 6.109,25, wodurch die Haftung auf eben diesen Betrag limitiert sei. Ebenso ergebe sich mangelnde Schlüssigkeit der Argumentation der Beschwerdevorentscheidung, da sich nach Auswertung des Steuerkontos ergebe, dass die Umsatzsteuern 4-7/2011 eben nicht zusammengefasst festgesetzt, sondern monatlich gemeldet und verbucht und nur im Haftungsbescheid zusammengefasst worden seien.

c. ARGUMENT: „Für die Umsatzsteuern 2003 und 2004 konnte ebenfalls kein derartiger Nachweis erbracht werden. Entgegen Ihren Ausführungen wurde dieses Berufungsverfahren vom UFS am 08.05.2013 eingestellt, wodurch diese Abgaben ebenfalls rechtskräftig sind“

I. Die Umsatzsteuern 2003 und 2004 seien aufgrund einer rechtsirrigen Auffassung der Behörde im Rahmen einer Steuerprüfung mit 12.12.2007 nicht rechtskräftig festgesetzt, in der Folge durch fristgerechte Berufung (08.01.2008) bekämpft und in der Einhebung ausgesetzt worden. In der Folge sei die Behörde durch 5 Jahre und 4 Monate bei der Entscheidung über die Berufung säumig und sei in weiterer Folge aufgrund der bereits erfolgten Löschung des konkursschuldnerischen Unternehmens die Berufung mangels Zustellbarkeit eingestellt worden.

II. Zum Zeitpunkt der Konkurseröffnung bzw im Gleichbehandlungszeitraum vor Konkurseröffnung seien diese Abgaben daher nicht fällig gewesen, auch nicht als Rückstand auf dem Abgabenkonto verbucht worden. Somit würden sie aus der Bemessungsgrundlage für eine Haftung aufgrund Ungleichbehandlung ausscheiden. Eine Haftung sei daher nicht festzusetzen.

d. Die Beschwerde vor Entscheidung setze sich nicht mit dem Argument der Beschwerde auseinander, dass die Umsatzsteuern 2003 und 2004 zum Zeitpunkt der Erlassung der Beschwerde vor Entscheidung jedenfalls verjährt gewesen seien. Auch aus diesem Grund werde mit der Einrede der Verjährung die Nichtfestsetzung einer Haftung für die genannten Steuern beantragt.

e. Hinsichtlich der Lohnsteuern, Dienstgeberbeiträge und Dienstgeberzuschläge 08/2011 sei festzuhalten: Der Dienstgeber habe für die Löhne August 2011 die abzuführenden Beträge zur Verfügung gehabt und sei die diesbezügliche Abfuhrverpflichtung wahrzunehmen bereit gewesen. Es sei jedoch insolvenzrechtlich untersagt, Verbindlichkeiten in höherem Ausmaß als im Ausmaß der Quote zu bezahlen. Somit ergebe sich aus einer gesetzlichen Verpflichtung (Vollzahlung) die Verpflichtung zum Bruch einer anderen gesetzlichen Verpflichtung (Gleichbehandlung). Der Gesetzeswiderspruch würde sohin dem Haftungsverpflichteten eine gesetzeskonforme Handlung verunmöglichen, was nicht verfassungskonform erscheine. Daher werde beantragt, die Haftung nicht festzusetzen.

2.) Für den Fall, dass eine 100% Haftung für die Lohnabgaben dennoch festgesetzt werde, würden sachgerecht diese Lohnabgaben bei der Ermittlung der Gleichbehandlung ausscheiden (sowohl aus den Verbindlichkeiten Finanzamt, als auch aus den Gesamtverbindlichkeiten, da diese sonst doppelt zu einer Haftungssumme führen würden. In der Anlage übersende die Bf. die diesbezüglich korrigierte Haftungsaufstellung, aus welcher sich sodann eine verringerte Höchsthaftungssumme von Euro 3.680.82 ergebe.

Am 9.11.2015 erging durch das Bundesfinanzgericht nachstehender Vorhalt:

„Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hat eine Betrachtung der Gläubigergleichbehandlung zum jeweiligen Fälligkeitstag zu erfolgen (VwGH 19.5.2015, 2013/16/0016).

Die Verpflichtung eines Vertreters nach § 80 BAO hinsichtlich der Abfuhr der Lohnsteuer geht über das Gebot der gleichmäßigen Behandlung aller Schulden (bzw. aller Gläubiger) hinaus. Aus der Bestimmung des § 78 Abs. 3 EStG 1998 ergibt sich vielmehr die Verpflichtung, dass die Lohnsteuer ungeachtet des Grundsatzes der Gleichbehandlung aller andrängenden Gläubiger zur Gänze zu entrichten ist (VwGH 29.1.2004, 2000/15/0168).

Der Arbeitgeber hat nach § 78 Abs. 3 EStG dann, wenn die Mittel nicht zur Zahlung des vollen vereinbarten Bruttoarbeitslohnes ausreichen, die Lohnsteuer von dem tatsächlich zur Auszahlung gelangenden niedrigeren Betrag zu berechnen und einzubehalten, woraus nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes folgt, dass die Ausbezahlung von Löhnen ohne korrekte Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer in jedem Fall eine Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten darstellt (VwGH 25.12.2004, 2004/13/0146).

Der Verwaltungsgerichtshof hat in ständiger Rechtsprechung wiederholt dargetan, dass für den Dienstgeberbeitrag sowie den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag die Ausnahme

vom Gleichbehandlungsgrundsatz nicht besteht (vgl. z.B. das Erkenntnis des VwGH vom 25.1.2000, 96/14/0080 oder vom 19.4.2007, 2005/15/0129).

Die vom Finanzamt vertretene gegenteilige Rechtsansicht erweist sich daher als verfehlt.

Der von Ihnen vorgelegte Gleichbehandlungsnachweis beinhaltet jeweils die Abgabenschuldigkeiten zum Monatsbeginn, nicht jedoch die bis zum jeweiligen Fälligkeitstag angefallenen weiteren Abgabenschuldigkeiten.

Weiters sind nur die fälligen Verbindlichkeiten anzusetzen.

Es wird daher ersucht, den Gleichbehandlungsnachweis im Sinne dieser Ausführungen zu verbessern.

Als Termin für die Beantwortung dieses Schreibens wurde der 15. Dezember 2015 vorgemerkt.“

Im diesbezüglichen Antwortschreiben führte der steuerliche Vertreter der Bf. aus:

„Ergänzend wird in der Anlage die Gleichbehandlungsaufstellung der fälligen Verbindlichkeiten in den Zeiträumen 06/2011, 07/2011, 08/2011 und 09/2011 übermittelt. Hierbei wurden die Finanzamtsverbindlichkeiten um jene ergänzt, die bis zum jeweiligen Fälligkeitszeitpunkt (15. des Monats) fällig wurden.

Sämtliche Verbindlichkeiten waren in den genannten Zeiträumen/Zeitpunkten fällig.

Bemerkt wird, dass die Lohnsteuern die Basis für die Gleichbehandlungsaufstellung erhöhen. Sofern eine unabhängige Haftung auf Basis des § 78 Abs. 3 EStG festgesetzt wird, stelle ich den Antrag, die Lohnsteuerbeträge aus dem Basisbetrag für die Gleichbehandlung zu eliminieren (Musterberechnung in Anlage), da sonst die Haftung für Lohnsteuer mehr als 100% betragen würde (Doppelansatz nach verschiedenen Haftungstatbeständen).

Am 19.2.2016 erging ein weiterer Vorhalt an die Bf. mit nachstehendem Inhalt:

„Mit Eingabe vom 15.12.2015 haben Sie eine Gleichbehandlungsaufstellung bezüglich der XY- GmbH vorgelegt.

Dabei scheint Ihnen für August 2011 ein Fehler unterlaufen zu sein, da die Quote Finanzamtszahlungen statt 32,39% (Tabelle ohne LSt) richtig 19,54% (berechnet aus Forderungen FA 52.923,81, Zahlung FA 10.331,04) lauten müsste. Analog ist die Berechnung in der Tabelle "mit LSt" ebenso fehlerhaft.

Sofern keine andere Ansicht vertreten wird, werden Sie ersucht, die Tabelle(n) dahingehend zu berichtigen.

Zum Vorbringen, dass die Umsatzsteuernachforderungen der Jahre 2003 und 2004 „im Hinblick auf die erfolgte Aussetzung der Einhebung im Zeitpunkt der Konkurseröffnung bzw. im Gleichbehandlungszeitraum vor Konkurseröffnung nicht fällig gewesen“ seien, ist festzustellen, dass der Zeitpunkt, für den zu beurteilen ist, ob den Vertreter eine Pflicht zur Abgabentrachtung getroffen hat, sich danach bestimmt, wann die

Abgabe nach den abgabenrechtlichen Vorschriften zu entrichten gewesen wäre. Bei Selbstbemessungsabgaben ist maßgebend, wann die Abgabe bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung abzuführen gewesen wäre. Auf § 21 UStG wird verwiesen.

Maßgebend ist daher der Zeitpunkt ihrer Fälligkeit, unabhängig davon, ob die Abgabe bescheidmäßig festgesetzt wird (vgl. Ritz, BAO5, Tz 10 zu § 9 und die dort angeführte Judikatur des VwGH).

Eine Heranziehung des Geschäftsführers zur Haftung ist auch dann möglich, wenn Bescheide, die die Grundlage für den Haftungsbescheid bilden, noch nicht in Rechtskraft erwachsen sind (VwGH 13.9.1988, 86/14/0095).

Die Verpflichtung zur Entrichtung der verfahrensgegenständlichen Umsatzsteuern zu den monatlichen Fälligkeitsterminen ist im gegenständlichen Fall bereits längst vor der Bewilligung der Aussetzung der Einhebung ex lege eingetreten (vgl. VwGH 16.9.2003, 2000/14/0106). Ihr Beschwerdevorbringen der Bf., dass die Abgaben ausgesetzt gewesen seien und Sie daher keine Pflicht für die Abgabentrichtung getroffen hätte, geht daher ins Leere, zumal Sie im Zeitpunkt der Fälligkeit der Umsatzsteuernachforderungen Geschäftsführerin der GmbH waren.

Zum Einwand der Verjährung:

Gemäß § 238 Abs. 3 lit. b BAO ist die Verjährung gehemmt, solange die Einhebung der Abgabe ausgesetzt ist.

Die Umsatzsteuerbescheide 2003 und 2004 ergingen am 12.12.2007, am 9.1.2008 wurden die Nachforderungsbeträge gemäß § 212a BAO von der Einhebung ausgesetzt.

Durch die Anmeldung im Insolvenzverfahren wird gemäß § 9 Abs. 1 IO die Verjährung der angemeldeten Forderung unterbrochen. Die Verjährung der Forderung gegen den Schuldner beginnt von Neuem mit dem Ablauf des Tages, an dem der Beschluss über die Aufhebung des Insolvenzverfahrens rechtskräftig geworden ist.

Durch die erfolgte Anmeldung wurde die Verjährung unterbrochen, die im Jahr 2013 mit der rechtskräftigen Aufhebung des Insolvenzverfahrens neu zu laufen begann.

Eine Verjährung der U 2002 und 2003 ist daher nicht eingetreten, da der Haftungsbescheid im Jahr 2014 erging.

Im Hinblick auf diese Ausführungen wird auf die Möglichkeit, auch für diese Abgabenschuldigkeiten einen Gleichbehandlungsnachweis vorzulegen, hingewiesen.

Als Termin für die Beantwortung dieses Schreibens wurde der 18. März 2016 vorgemerkt.“

In der Vorhaltsbeantwortung vom 29.6.2016 führte der steuerliche Vertreter der Bf. aus, dass in der Anlage die um den angemerkten Formfehler berichtigte und ansonsten unveränderte Gleichbehandlungsaufstellung für den Zeitraum vor Konkurseröffnung übermittelt werde.

In der Anlage werde das Konkursedikt der GmbH übermittelt. Aus diesem gehe hervor, dass alle Gläubiger, sohin auch das Finanzamt eine Quotenzahlung im Ausmaß von

8,239% erhalten habe. Diese Quotenzahlung vermindere das Ausmaß der ausgefallenen Abgaben und sei daher nach herrschender Judikatur zugunsten des Haftungsbetrages aliquot anzurechnen. Daher werde der Antrag gestellt, den Haftungsbetrag im Ausmaß von 8,239% zu kürzen. Dies auch dann, wenn durch unterlassene Anmeldung die in Haftung gezogenen Abgaben nicht zu einer Quotenzahlung geführt hätten, da dieses Faktum nicht in der Sphäre des Finanzamtes gelegen wäre, sodass in diesem Maße schuldhaftes Uneinbringlichkeit keinesfalls vorliegen könne.

Hinsichtlich der Gleichbehandlungsaufstellung für die Zeiträume 2003 und 2004 würden zunächst die Bilanzen 2003 und 2004 der damals noch unter G- GmbH firmierenden Gesellschaft übermittelt. Aus diesen Bilanzen lasse sich der Gesamtbetrag der verfügbaren flüssigen Mittel der Gesamtjahre 2003 und 2004, die Gesamtsumme der neu entstandenen Verbindlichkeiten und sohin die gesamte Quote der bezahlten Verbindlichkeiten errechnen. Diese Quote werde der Quote der an das Finanzamt bezahlten Verbindlichkeiten unter Einrechnung der Nachforderung aus dem Bescheid, welcher die Haftung begründen solle, gegenübergestellt. Aus diesem ergebe sich, dass im Jahr 2003 das Finanzamt um maximal € 11.569,38 schlechter, im Jahr 2004 um € 3.494,89 besser als die Gesamtheit der Gläubiger gestellt worden sei. Es werde beantragt, die Haftung 2003 mit dem maximal errechneten Betrag festzusetzen, die Haftung 2004 mit Null.

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.

Nach § 80 Abs. 1 BAO 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.

Gemäß § 7 Abs. 2 BAO erstrecken sich persönliche Haftungen auch auf Nebenansprüche.

Zum Einwand der Verjährung:

Gemäß § 238 Abs. 3 lit. b BAO ist die Verjährung gehemmt, solange die Einhebung der Abgabe ausgesetzt ist.

Die Umsatzsteuerbescheide 2003 und 2004 ergingen am 12.12.2007, am 9.1.2008 wurden die Nachforderungsbeträge gemäß § 212a BAO von der Einhebung ausgesetzt.

Durch die Anmeldung im Insolvenzverfahren wird gemäß § 9 Abs. 1 IO die Verjährung der angemeldeten Forderung unterbrochen. Die Verjährung der Forderung gegen den Schuldner beginnt von neuem mit dem Ablauf des Tages, an dem der Beschluss über die Aufhebung des Insolvenzverfahrens rechtskräftig geworden ist.

Durch die erfolgte Anmeldung wurde die Verjährung unterbrochen, die im Jahr 2013 mit der rechtskräftigen Aufhebung des Insolvenzverfahrens neu zu laufen begann.

Eine Verjährung der U 2002 und 2003 ist daher nicht eingetreten, da der Haftungsbescheid im Jahr 2014 erging.

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

1.) Vorliegen einer Abgabeforderung gegen den Vertretenen:

Die mit Haftungsbescheid geltend gemachte Umsatzsteuer 4/2011 reduzierte sich infolge Überrechnung eines Guthabens vom Abgabenkonto der Bf. von Euro 2.727,00 auf Euro 1.140,51.

Die übrigen Haftungsschuldigkeiten erfuhren keine Änderung.

Eine Einschränkung der Haftung aufgrund der Entrichtung kommt nicht in Betracht, da Grundlage der Überrechnung der hier gegenständliche Haftungsbescheid war und der Überrechnung die Rechtsgrundlage entzogen würde.

2.) Uneinbringlichkeit der Abgabeforderungen

Mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom Datum¹ wurde über das Vermögen der GmbH das Sanierungsverfahren mit Eigenverwaltung eröffnet. Mit Beschluss vom Datum² wurde das Sanierungsverfahren in ein Konkursverfahren geändert, das nach erfolgter Schlussverteilung mit Beschluss vom Datum³ aufgehoben wurde. In der Folge wurde die GmbH im Firmenbuch gelöscht.

Die Abgabenschuldigkeiten sind daher bei der GmbH uneinbringlich.

3.) Stellung der Bf. als Vertreter in

Gemäß dem vorliegenden Firmenbuchauszug fungierte die Bf. ab Datum⁴ als Geschäftsführerin der GmbH und kann daher bei Vorliegen der Voraussetzungen zur Haftung gemäß § 9 BAO herangezogen werden.

4.) schuldhafte Pflichtverletzung des Bf. als Geschäftsführer

Gemäß der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, trifft den Geschäftsführer einer Gesellschaft, deren Abgaben nicht entrichtet wurden und uneinbringlich geworden sind, im Haftungsverfahren die Obliegenheit darzutun, weshalb er nicht dafür Sorge tragen konnte, dass die Gesellschaft die anfallenden Abgaben rechtzeitig entrichtet hat, widrigenfalls die Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung annehmen darf. Im Falle des Vorliegens einer schuldhaften Pflichtverletzung spricht eine Vermutung für die Verursachung der Uneinbringlichkeit der Abgaben durch die Pflichtverletzung und den Rechtswidrigkeitszusammenhang (vgl. zB VwGH 17. 10. 2001, 2001/13/0127).

Für die Haftung nach § 9 BAO ist nur die Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten von Bedeutung. Zu diesen Pflichten gehört u.a. neben der zeitgerechten Einreichung von Abgabenerklärungen, die Führung einer ordnungsgemäßen Buchhaltung sowie die Offenlegungs- und Wahrheitspflicht.

Betreffend die haftungsgegenständlichen Umsatzsteuernachforderungen für die Jahre 2003 und 2004 bringt der steuerliche Vertreter des Bf. vor, dass diese Abgabenschuldigkeiten aufgrund einer von der GmbH eingebrachten Berufung vom 8.1.2008 nicht rechtskräftig festgesetzt worden seien und die Aussetzung der Einhebung gemäß § 212a BAO verfügt worden sei. In der Folge sei das Berufungsverfahren wegen der bereits erfolgten Löschung des Unternehmens im Firmenbuch mangels Zustellbarkeit eingestellt worden.

Dem ist entgegenzuhalten, dass die Inanspruchnahme eines Geschäftsführers zur Haftung gemäß §§ 9 und 80 BAO schon im Hinblick auf die Subsidiarität einer solchen Haftung oft nicht in Betracht kommen wird, wenn die Einhebung der Abgabe gegenüber der Gesellschaft gemäß § 212a BAO ausgesetzt wurde. Wenn der Erstschuldner „nicht mehr existiert, was bei aufgelösten Gesellschaften der Fall sein kann“ so führt dies aber andererseits dazu, dass der Haftende von vornherein und alleine zur Leistung herangezogen werden kann (vgl. Stoll, BAO-Kommentar 132). Seiner Heranziehung zur Haftung steht es dann auch nicht entgegen, wenn die weitere Verfolgung des Anspruches gegenüber dem Erstschuldner, zu der auch allenfalls eine an diesen zu richtende Ablaufverfügung gehören würde, an seinem Wegfall während des Beschwerdeverfahrens (Berufungsverfahrens) scheitert (vgl. VwGH vom 28.10.2014, Ro 2014/13/0035).

Weiters ist nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes eine Heranziehung des Geschäftsführers zur Haftung für Abgabenrückstände auch dann zulässig, wenn Bescheide, die die Grundlage für den Haftungsbescheid bilden, noch nicht in Rechtskraft erwachsen sind (Vgl. VwGH vom 13.09.1988, 86/14/0095).

Zum Vorbringen, dass die Umsatzsteuernachforderungen der Jahre 2003 und 2004 „im Hinblick auf die erfolgte Aussetzung der Einhebung im Zeitpunkt der Konkurseröffnung bzw. im Gleichbehandlungszeitraum vor Konkurseröffnung nicht fällig gewesen“ seien, ist festzustellen, dass der Zeitpunkt, für den zu beurteilen ist, ob den Vertreter

eine Pflicht zur Abgabentrachtung getroffen hat, sich danach bestimmt, wann die Abgabe nach den abgabenrechtlichen Vorschriften zu entrichten gewesen wäre. Bei Selbstbemessungsabgaben ist maßgebend, wann die Abgabe bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung abzuführen gewesen wäre.

Maßgebend ist daher der Zeitpunkt ihrer Fälligkeit, unabhängig davon, ob die Abgabe bescheidmäßig festgesetzt wird (vgl. Ritz, BAO⁵, Tz 10 zu § 9 und die dort angeführte Judikatur des VwGH).

Die Verpflichtung zur Entrichtung der verfahrensgegenständlichen Umsatzsteuern zu den monatlichen Fälligkeitsterminen ist im gegenständlichen Fall bereits längst vor der Bewilligung der Aussetzung der Einhebung ex lege eingetreten (vgl. VwGH 16.9.2003, 2000/14/0106). Das Berufungsvorbringen der Bf., dass die Abgaben ausgesetzt gewesen seien und sie daher keine Pflicht für die Abgabentrachtung getroffen hätte, geht daher ins Leere, zumal sie im Zeitpunkt der Fälligkeit der Umsatzsteuernachforderungen Geschäftsführerin der GmbH war.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes haftet der Geschäftsführer für nicht entrichtete Abgaben der Gesellschaft auch dann, wenn die Mittel, die ihm für die Entrichtung aller Verbindlichkeiten der Gesellschaft zur Verfügung gestanden sind, hiezu nicht ausreichen, es sei denn, er weist nach, dass er die Abgabenschulden im Verhältnis nicht schlechter behandelt hat als bei anteiliger Verwendung der vorhandenen Mittel für die Begleichung aller Verbindlichkeiten. Dabei ist zu beachten, dass sich der Grundsatz der Gläubigergleichbehandlung auch auf Zahlungen bezieht, die zur Aufrechterhaltung des Geschäftsbetriebes erforderlich sind. Der Nachweis, welcher Betrag bei Gleichbehandlung sämtlicher Gläubiger - bezogen auf die jeweiligen Fälligkeitszeitpunkte einerseits und das Vorhandensein liquider Mittel andererseits - an die Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre, obliegt dem Vertreter. Auf diesem, nicht aber auf der Behörde, lastet auch die Verpflichtung zur Errechnung einer entsprechenden Quote. 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 (VwGH 28.5.2008, 2006/15/0322 mwN).

Einen Gleichbehandlungsnachweis hat die Bf. vorgelegt, wobei die Tabelle „ohne Lohnsteuer“ herangezogen wurde, da die Lohnsteuer vom Gleichbehandlungsgrundsatz ausgenommen ist.

Demnach betrug für die Umsatzsteuer 2003 der Quotenschaden 11,52%.

Hinsichtlich der Umsatzsteuer 2004 wurde die belangte Behörde bei der Verteilung der liquiden Mittel nicht benachteiligt, weshalb der Beschwerde insoweit stattzugeben war.

Hinsichtlich der am 15.6.2011 fällig gewordenen Umsatzsteuer 04/2011 weist die Berechnung des Bf. einen Quotenschaden in Höhe von 5,82% (34,25% - 28,43%),

für die am 15.7.2011 fällig gewesenen Abgabenschuldigkeiten (U 05/2011, DB und DZ 06/2011) einen Quotenschaden in Höhe von 21,95%, für die am 15.8.2011 fällig gewesenen Abgabenschuldigkeiten (U 06/2011, DB und DZ 07/11) einen Quotenschaden in Höhe von 6,85% (26,37% - 19,52%) und für die am 15.9.2011 fällig gewesenen Abgabenschuldigkeiten (U 07/2011, DB und DZ 08/2011) einen Quotenschaden in Höhe vom 22,42% aus.

Die Verpflichtung eines Vertreters nach § 80 BAO hinsichtlich der Abfuhr der Lohnsteuer geht über das Gebot der gleichmäßigen Behandlung aller Schulden (bzw. aller Gläubiger) hinaus. Aus der Bestimmung des § 78 Abs. 3 EStG 1998 ergibt sich vielmehr die Verpflichtung, dass die Lohnsteuer ungeachtet des Grundsatzes der Gleichbehandlung aller andrängenden Gläubiger zur Gänze zu entrichten ist (VwGH 29.1.2004, 2000/15/0168).

Der Arbeitgeber hat nach § 78 Abs. 3 EStG dann, wenn die Mitteln nicht zur Zahlung des vollen vereinbarten Bruttoarbeitslohnes ausreichen, die Lohnsteuer von dem tatsächlich zur Auszahlung gelangenden niedrigeren Betrag zu berechnen und einzubehalten, woraus nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes folgt, dass die Ausbezahlung von Löhnen ohne korrekte Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer in jedem Fall eine Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten darstellt (VwGH 25.12.2004, 2004/13/0146).

Der Verwaltungsgerichtshof hat in ständiger Rechtsprechung wiederholt dargetan, dass für den Dienstgeberbeitrag sowie den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag die Ausnahme vom Gleichbehandlungsgrundsatz nicht besteht (vgl. z.B. das Erkenntnis des VwGH vom 25.1.2000, 96/14/0080).

Die vom Finanzamt vertretene gegenteilige Rechtsansicht erweist sich daher als verfehlt.

Das Bundesfinanzgericht kann sich der Auffassung der Bf., dass es insolvenzrechtlich untersagt sei, Verbindlichkeiten in einem höheren Ausmaß als im Ausmaß der Quote zu bezahlen, die Ausnahme vom Gleichbehandlungsgrundsatz der Lohnsteuer einen Bruch mit einer anderen gesetzlichen Verpflichtung darstelle, nicht anschließen, zumal die Bf. bei ihrer Argumentation übersieht, dass nicht der Arbeitgeber, sondern der Arbeitnehmer Schuldner der Lohnsteuer ist, sondern der Arbeitgeber diese vom Arbeitnehmer geschuldete Steuer einzubehalten und abzuführen hat.

Die Haftung für die Lohnsteuer 6-8/2011 wurde daher zu Recht ausgesprochen.

Demgemäß reduziert sich die Haftung auf nachstehende Abgabenschuldigkeiten:

Abgabenart	Zeitraum	Betrag lt. HB	Quotenschaden	Betrag
Umsatzsteuer	2003	21.070,36	11,52%	2.427,31
Umsatzsteuer	2004	22.082,89	0,00%	0,00
Umsatzsteuer	04/2011	3.867,51	5,82%	225,09

Umsatzsteuer	05/2011	7.295,67	21,95%	1.601,40
Umsatzsteuer	06/2011	9.654,88	6,85%	661,36
Umsatzsteuer	07/2011	6.262,13	22,42%	1.403,97
Lohnsteuer	06/2011	518,96		518,96
Lohnsteuer	07/2011	756,09		756,09
Lohnsteuer	08/2011	1.075,47		1.075,47
Dienstgeberbeitrag	06/2011	953,15	21,95%	209,22
Dienstgeberbeitrag	07/2011	1.059,59	6,85%	72,58
Dienstgeberbeitrag	08/2011	1.086,10	22,42%	243,50
Zuschlag zum DB	06/2011	84,72	21,95%	18,60
Zuschlag zum DB	07/2011	94,19	6,85%	6,55
Zuschlag zum DB	08/2011	96,54	22,42%	21,64
		75.958,25		9.241,74

Der Bf. ist auch dahingehend zuzustimmen, dass die Konkursquote in Höhe von 8,239% zu berücksichtigen ist.

Demgemäß reduziert sich der Haftungsbetrag auf € 8.480,31, der sich wie folgt zusammensetzt:

Abgabenart	Zeitraum	Betrag
Umsatzsteuer	2003	2.227,32
Umsatzsteuer	2004	0,00
Umsatzsteuer	04/2011	206,54
Umsatzsteuer	05/2011	1.469,46
Umsatzsteuer	06/2011	606,87
Umsatzsteuer	07/2011	1.288,30
Lohnsteuer	06/2011	476,20
Lohnsteuer	07/2011	693,80
Lohnsteuer	08/2011	986,86
Dienstgeberbeitrag	06/2011	191,98
Dienstgeberbeitrag	07/2011	66,60
Dienstgeberbeitrag	08/2011	223,44

Zuschlag zum DB	06/2011	17,07
Zuschlag zum DB	07/2011	6,01
Zuschlag zum DB	08/2011	19,86

Da die Liquiditätsberechnung nach der ständigen Rechtsprechung zeitpunkt- und nicht zeitraumbezogen zu berechnen ist, kommt ein Ausgleich mit einem „negativen Quotenschaden“ (Bevorzugung des Finanzamtes zu einem Fälligkeitszeitpunkt) nicht in Betracht.

5.) Kausalzusammenhang:

Infolge der schuldhaften Pflichtverletzung durch den Bf. konnte die Abgabenbehörde nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 30.5.1989, 89/14/0044) auch davon ausgehen, dass die Pflichtverletzung Ursache für die Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben war.

6.) Ermessen:

Nach Lehre und Rechtsprechung ist die Heranziehung zur Haftung in das Ermessen der Abgabenbehörde gestellt, wobei die Ermessensübung im Sinne des § 20 BAO innerhalb der vom Gesetz gezogenen Grenzen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen ist. Dem Gesetzesbegriff "Billigkeit" ist dabei die Bedeutung "berechtigte Interessen der Partei", dem Gesetzesbegriff "Zweckmäßigkeit" die Bedeutung "öffentliches Anliegen an der Einbringung der Abgaben" beizumessen.

Laut Firmenbuchauszug war die Bf. im haftungsrelevanten Zeitraum einzige Geschäftsführerin der Gesellschaft, somit einzige in Betracht kommende Haftende im Sinne der § 9 Abs. 1 BAO, und können diese Abgabenschulden bei der Gesellschaft nicht mehr eingebracht werden. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 14.1.2003, 97/14/0176) ist die Behörde daher in Ausübung des ihr eingeräumten Ermessens nicht rechtswidrig vorgegangen.

Die Bf. hat in der gegenständlichen Beschwerde Mängel der Ermessensübung der Abgabenbehörde bei Erlassung des Haftungsbescheides weder aufgezeigt noch eingewendet und auch das Bundesfinanzgericht hält die Zweckmäßigkeitserwägung der Abgabenbehörde dahingehend, dass die Geltendmachung der Haftung im vorliegenden Fall die letzte Möglichkeit zur Hereinbringung des Abgabenanspruches darstellt, für unbedenklich, zumal Billigkeitsgründe, welche einem Haftungsausspruch entgegen stehen würden, von der Bf. nicht vorgebracht wurden und solche auch aus der Aktenlage nicht ableitbar sind.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis 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.

Das gegenständliche Erkenntnis weicht von der oben zitierten, ständigen und einheitlichen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht ab.

Da die Voraussetzungen des Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht erfüllt sind, ist eine ordentliche Revision nicht zulässig.

Wien, am 14. Juli 2016