

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Vorsitzenden Dr. V und die weiteren Senatsmitglieder Mag. R, Mag. B1 und B2 in der Beschwerdesache Mag. AB, Adresse, vertreten durch D, Adresse1, über die Beschwerde vom 22.11.2016 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt FA vom 13.09.2016 zu St.Nr. 000/0000 betreffend Haftung gemäß §§ 9, 80 BAO für Abgabenschulden der Fa. E GmbH in der Sitzung am 27.06.2018 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Sachverhalt:

Der Beschwerdeführer (Bf) war laut Firmenbuch seit 23.07.2013 gemeinsam mit dem weiteren Geschäftsführer Mag. Dr. CD handelsrechtlicher Geschäftsführer der E GmbH (Primärschuldnerin). Seit 28.04.2014 fungierte auch Dr. GH als Geschäftsführer und vertrat der Bf die Gesellschaft gemeinsam mit einem weiteren Geschäftsführer. Am 09.06.2016 wurde die Funktion des Bf im Firmenbuch gelöscht.

Mit Beschluss vom 15.07.2014 wurde über das Vermögen der Primärschuldnerin das Sanierungsverfahren eröffnet. Nachdem dem am 25.09.2014 angenommenen Sanierungsplan die Bestätigung versagt worden war, wurde das Sanierungsverfahren mit Beschluss vom 04.11.2014 in ein Konkursverfahren abgeändert. Nach Verteilung an die Massegläubiger wurde der Konkurs am 17.05.2016 aufgehoben.

Am 26.07.2016 erfolgte im Firmenbuch die amtswegige Löschung der Firma gemäß § 40 FBG infolge Vermögenslosigkeit.

Mit **Vorhalt** vom 30.11.2015 wies das Finanzamt den Bf darauf hin, dass bei der Primärschuldnerin die in der Beilage aufgeschlüsselten Abgabebeträge (Lohnabgaben 05/2014 und Umsatzsteuer 04/2014) in Höhe von insgesamt 55.483,52 € uneinbringlich

aushafteten. Diese Abgaben seien während seiner Vertretungsperiode fällig gewesen und nicht entrichtet worden. Die Uneinbringlichkeit bei der Primärschuldnerin ergebe sich daraus, dass über deren Vermögen am 15.07.2014 ein Insolvenzverfahren eröffnet worden sei.

Das Finanzamt verwies auf den zu führenden Nachweis der Gleichbehandlung aller Gläubiger sowie darauf, dass im Falle der Nichterbringung dieses Nachweises die Geltendmachung der Haftung im Ermessen liege. Da der öffentliche Auftrag zur Ergreifung aller Mittel, vollstreckbare Abgaben einzubringen, bei einer vorzuwerfenden Pflichtverletzung allfällige Einzelinteressen verdränge (zB VwGH 18.10.2005, 2004/14/0112), sehe sich das Finanzamt veranlasst, die gesetzliche Vertreterhaftung gegen den Bf geltend zu machen.

In einer **Stellungnahme** dazu führte der Bf durch seinen Vertreter im Wesentlichen aus, dass er seit 23.07.2013 als Geschäftsführer der Primärschuldnerin im Firmenbuch eingetragen sei. Am 15.07.2014 sei über das Vermögen der Gesellschaft das Insolvenzverfahren eröffnet und das Unternehmen mit Beschluss vom 03.12.2014 geschlossen worden. Das Insolvenzverfahren sei bislang noch nicht abgeschlossen.

Die Haftung nach §§ 9, 80 BAO sei eine Ausfallshaftung, weshalb die Abgabenbehörde zuerst versuchen müsse, die Rückstände direkt bei der Schuldnerin hereinzubringen. Komme es zur Eröffnung des Insolvenzverfahrens, müsse mit der Geltendmachung der Haftung noch zugewartet werden, bis die Befriedigungsaussichten im Sinne einer etwaigen Insolvenzquote feststehen würden (VwGH 92/08/0173). Gründe, weshalb die Behörde von der gänzlichen Uneinbringlichkeit ausgegangen sei, fänden sich keine.

In den Monaten vor Insolvenzeröffnung hätten die zur Verfügung stehenden Mittel nicht ausgereicht, um die vorgeschriebenen Beiträge in vollem Ausmaß zu entrichten. Die Primärschuldnerin habe zumindest anteilig einen Großteil der vorgeschriebenen Beiträge an das Finanzamt entrichtet, ohne dieses gegenüber anderen Gläubigern zu benachteiligen.

Die ständige Rechtsprechung gehe davon aus, dass diese Vorgangsweise rechtmäßig sei, sofern die vorhandenen Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet würden, die Abgabenschulden daher im Verhältnis nicht schlechter behandelt würden als andere Verbindlichkeiten (VwGH 15.05.1997, 96/15/0003; VwGH 19.02.1991, 90/08/0100). Eine Benachteiligung des Finanzamtes habe es objektiv nicht gegeben. Eine solche werde deshalb ausdrücklich bestritten.

Die Haftung des Geschäftsführers nach §§ 9, 80 BAO sei ihrem Wesen nach eine dem Schadenersatzrecht nachgebildete Verschuldenshaftung, die den Geschäftsführer nur dann und deshalb treffe, wenn und weil er seine bestehende gesetzliche Verpflichtung zur rechtzeitigen und ordnungsgemäßen Entrichtung von Abgaben aus den von ihm verwalteten Gesellschaftsmitteln schuldhaft (zumindest leicht fahrlässig) verletzt habe (VwGH 19.02.1991, 90/08/0045; VwGH 17.12.1991, 90/08/0052; VwGH 20.04.1993, 92/08/0250).

Eine subjektiv vorwerfbare Verletzung der beitragsrechtlichen Verpflichtungen könne dem Bf schon deshalb nicht angelastet werden, da die Forderungen des Finanzamtes anteilig – sofern es die Liquidität der Primärschuldnerin zugelassen habe – ordnungs- und pflichtgemäß im Sinne der Gleichbehandlung sämtlicher Gläubiger beglichen worden seien. Dies ergebe sich nicht zuletzt auch aus dem Verlauf des Abgabekontos, wonach selbst kurz vor Insolvenzeröffnung am 26.06.2014 noch eine Zahlung in Höhe von 47.475,60 € erfolgt sei. Die aushaftenden Alt-Verbindlichkeiten gegenüber dem Finanzamt seien durch diese Zahlung um rund 45 % auf den Betrag in Höhe von 59.151,43 € verringert worden.

Der Bf habe keine abgabenrechtlichen Pflichten schuldhaft verletzt. Vielmehr sei er mit der Antragstellung auf Eröffnung eines Sanierungsverfahrens gemäß § 167 IO seiner gesetzlichen Insolvenzantragspflicht als Geschäftsführer im Sinne des § 69 Abs. 3 IO ordnungsgemäß nachgekommen. Es sei darauf hinzuweisen, dass der Bf lediglich für die aliquote Benachteiligung des Finanzamtes im Vergleich zu den übrigen Gläubigern hafte. Der geltend gemachte Haftungsanspruch in Höhe von 55.483,52 € bestehe daher weder dem Grunde noch der Höhe nach. Aus vorgenannten Gründen habe auch bereits die Wiener Gebietskrankenkasse von der Geltendmachung eines Haftungsanspruches gegenüber dem Bf Abstand genommen.

Für die konkrete Darlegung der Gleichbehandlung des Finanzamtes und sämtlichen übrigen Gläubigern seien weiterführende Geschäfts- und Bankunterlagen erforderlich. Der Bf habe jedoch der Insolvenzverwalterin gemäß § 99 IO pflichtgemäß sämtliche Geschäftsunterlagen übergeben, sodass ihm diese zumindest kurzfristig nicht zur Verfügung stünden.

Mit **Haftungsbescheid** vom 13.09.2016 nahm das Finanzamt den Bf für aushaftende Abgabenschulden der Primärschuldnerin - nämlich die Lohnsteuer 05/2014 in Höhe von 14.724,50 € - in Anspruch und verwies darauf, dass die Primärschuldnerin diese Abgaben selbst berechnet und erklärt habe.

In der Bescheidebegründung führte das Finanzamt aus, dass der Bf als handelsrechtlicher Geschäftsführer der Primärschuldnerin verpflichtet gewesen sei, dafür zu sorgen, dass die Abgaben der Gesellschaft aus deren Mittel entrichtet würden.

Die haftungsgegenständliche Lohnsteuer sei vom Gleichbehandlungsgebot ausgenommen. Nach § 78 Abs. 3 EStG habe der Arbeitgeber, wenn die zur Verfügung stehenden Mittel nicht zur Zahlung des vollen vereinbarten Arbeitslohnes ausreichen, die Lohnsteuer vom tatsächlich zur Auszahlung gelangenden niedrigeren Betrag zu berechnen und einzubehalten.

Die angeführten Abgabenschulden seien bei der Primärschuldnerin uneinbringlich. Die Geltendmachung der Haftung stelle die einzige Möglichkeit zur Durchsetzung des Abgabenanspruches dar. Der Bf habe im Zusammenhang mit der Wahrnehmung seiner abgabenrechtlichen Pflichten auffallend sorglos gehandelt. Aus diesen Gründen sei die Geltendmachung der Haftung geboten.

In der gegen den Haftungsbescheid nach bewilligter Fristverlängerung zeitgerecht erhobenen **Beschwerde** führte der Bf durch seinen Vertreter im Wesentlichen aus, dass über das Vermögen der Primärschuldnerin mit Beschluss vom 15.07.2014 das Sanierungsverfahren ohne Eigenverwaltung eröffnet worden sei. Im Zuge des Sanierungsverfahrens sei die Schließung des Unternehmens angeordnet, Masseunzulänglichkeit angezeigt und das Verfahren in ein Konkursverfahren abgeändert worden. Das Konkursverfahren sei schließlich mit einer anteiligen Massebefriedigung mit Beschluss vom 17.05.2016 aufgehoben worden.

Der Bf habe in seiner Stellungnahme vom 28.12.2015 den Ausführungen des Finanzamtes ausführlich und schlüssig entgegnet, dass er seinen Pflichten als Geschäftsführer sehr wohl ordnungsgemäß nachgekommen sei und die Abgabenbehörde gegenüber anderen Gläubigern nicht benachteiligt habe. Insbesondere habe er dargelegt, dass er abgabenrechtliche Pflichten nicht schuldhaft verletzt habe.

Mit Eintritt der Insolvenztatbestände gemäß § 66 ff IO habe er pflichtgemäß die Eröffnung eines Sanierungsverfahrens vorbereitet und einen Antrag auf Eröffnung des Sanierungsverfahrens ohne Eigenverwaltung gestellt.

Bei rechtsrichtiger Auslegung der Bestimmungen nach §§ 9, 20, 80 ff BAO wäre der Bf nicht zur Zahlung der rückständigen Abgaben in Höhe von € 14.724,50 zu verpflichten gewesen.

Der angefochtene Bescheid sei aus nachstehenden Gründen rechtswidrig:

Zur Rechtswidrigkeit:

Die Behörde begründe den Haftungsanspruch pauschal damit, dass der Bf im Zusammenhang mit der Wahrnehmung seiner abgabenrechtlichen Pflichten „auffallend sorglos“ gehandelt habe. Woraus die Behörde ihre Schlüsse für ein „auffallend sorgloses“ Verhalten ziehe, lasse sich der Begründung nicht entnehmen.

Die Rechtsauffassung der Behörde stehe darüber hinaus grundsätzlich mit den Bestimmungen der ständigen Judikatur zu § 9 BAO offenkundig in Widerspruch.

Die Haftung des Geschäftsführers einer GmbH nach § 9 BAO sei ihrem Wesen nach nämlich eine dem Schadenersatz nachgebildete Verschuldenshaftung, die den Geschäftsführer nur dann und deshalb treffe, wenn und weil er seine gegenüber der Abgabenbehörde bestehende gesetzliche Verpflichtung zur rechtzeitigen und ordnungsgemäßen Entrichtung der Abgaben aus dem von ihm verwalteten Gesellschaftsvermögen (aus Gesellschaftsmitteln) schuldhaft (zumindest mit leichter Fahrlässigkeit) verletzt habe (vgl. VwGH 19.02.1991, 90/08/0045; VwGH 17.12.1991, 90/08/0052; VwGH 20.04.1993, 92/08/0250).

Tatsächlich sei dem schuldnerischen Unternehmen mit Bescheid vom 16.06.2014 über die Abweisung eines Zahlungserleichterungsansuchens mitgeteilt worden, dass die betroffenen Abgabenschulden zu den nachstehenden Zahlungsterminen zu entrichten seien:

Lohnsteuer 05/2014 (14.724,50 €), Dienstgeberbeitrag 05/2014 (3.619,31 €), Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 05/2014 (298,52 €) und USt 05/2014 (richtig wohl: USt 04/2014; 36.841,19 €) am 24.07.2014.

Die vom angefochtenen Bescheid umfasste Lohnsteuer für 05/2014 sei daher entsprechend diesem Bescheid erst am 24.07.2014, sohin nach (bzw. mit) Insolvenzeröffnung über das schuldnerische Unternehmen, fällig gewesen.

Entgegen den Ausführungen der Behörde habe sich der Bf vielmehr rechtskonform und pflichtgemäß verhalten. Gerade die Zahlung einer nicht fälligen Verbindlichkeit kurz vor Insolvenzeröffnung würde den Bf einer Haftung gegenüber sämtlichen Gläubigern des schuldnerischen Unternehmens wegen rechtswidriger und insbesondere auch strafbarer Gläubigerbegünstigung aussetzen. Auf die Anfechtungstatbestände der §§ 27 ff IO sei an dieser Stelle ebenfalls verwiesen.

Darüber hinaus erstrecke sich die Haftung von Vertretern gemäß § 9 iVm § 80 BAO lediglich auf jene Abgaben, deren Fälligkeitszeitpunkt in die Zeit der Vertretungstätigkeit falle. Zum Fälligkeitszeitpunkt am 24.07.2014 sei jedoch bereits das Insolvenzverfahren über das schuldnerische Unternehmen eröffnet gewesen, weshalb das Vertretungsrecht des schuldnerischen Unternehmens sowie die Verwaltung der Insolvenzmasse zum Zeitpunkt der Fälligkeit der gegenständlichen Abgabeforderung ausschließlich bei der gerichtlich bestellten Insolvenzverwalterin gelegen gewesen seien und Rechtshandlungen des Bf gemäß § 3 IO gegenüber der Insolvenzmasse unwirksam gewesen wären.

Aus vorgenannten Gründen sei die Behauptung, der Bf habe „im Zusammenhang mit der Wahrnehmung seiner abgabenrechtlichen Pflichten auffallend sorglos gehandelt,“ nicht nachvollziehbar, zumal dem Bf in Hinblick auf die klare Sach- und Rechtslage keinesfalls ein schuldhaftes Verhalten vorzuwerfen sei und die Begründung der Behörde, abgesehen von einer pauschalen Behauptung, keine gegenteiligen Anhaltspunkte aufweise.

Eine subjektiv vorwerfbare Verletzung der abgabenrechtlichen Verpflichtungen könne dem Bf auch deshalb nicht angelastet werden, weil die Forderungen der Behörde - sofern es die Liquidität zugelassen habe - ordnungsgemäß nach Fälligkeit und im Sinne der Gleichbehandlung sämtlicher Gläubiger (anteilig) beglichen worden seien.

Die Behörde hätte auf die dargelegten Umstände eingehen und im Rahmen ihres Ermessensspielraums insbesondere die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Bf, den Grad seines Verschuldens sowie auch die Unbilligkeit angesichts der lange verstrichenen Zeit und den Grundsatz der Sparsamkeit, Wirtschaftlichkeit und Zweckmäßigkeit der Vollziehung im Hinblick auf den gegenständlichen Haftungsanspruch berücksichtigen müssen (vgl. VwGH 14.01.2003, 97/14/0176; VwGH 16.09.2003, 2003/14/0040; VwGH 15.09.1995, 93/17/0404; VwGH 18.10.1995, 91/13/0037; VwGH 27.01.2011, 2009/16/0108; Art 126b Abs. 5 B-VG).

Weiters hätte die Behörde im Sinne des § 7 iVm § 20 BAO zudem die Nachrangigkeit der Haftung des Bf im Verhältnis zur Inanspruchnahme des schuldnerischen Unternehmens als Primärschuldnerin berücksichtigen müssen. Nicht zuletzt sei

die pauschale Begründung der Behörde keinesfalls ausreichend. Vielmehr seien Ermessensentscheidungen mit den maßgebenden Umständen und Erwägungen insoweit zu begründen, als dies für die Nachprüfbarkeit des Ermessensaktes in Richtung auf seine Übereinstimmung mit dem Sinn des Gesetzes erforderlich sei (vgl. VwGH 17.10.2002, 2000/17/0099; VwGH 16.10.2003, 2003/16/0118; VwGH 24.03.2004, 2001/14/0083). Es sei nicht nachvollziehbar, sondern geradezu denkunmöglich, aus welchem Grund der Bf seine abgabenrechtlichen Pflichten verletzt haben soll, indem er eine nicht fällige Verbindlichkeit kurz vor Insolvenzeröffnung pflichtgemäß nicht bezahlt habe. Der angefochtene Bescheid sei daher mit Rechtswidrigkeit des Inhaltes behaftet und somit aufzuheben.

Zur Verletzung von Verfahrensvorschriften:

Weiters werde die Verletzung von Verfahrensvorschriften gerügt. Die Behörde habe Verfahrensvorschriften außer Acht gelassen, bei deren Anwendung es zu einer anders lautenden und für den Bf günstigeren Entscheidung hätte kommen können. Bereits die Möglichkeit, dass die Verletzung von Verfahrensvorschriften auf den Entscheidungsinhalt Einfluss gehabt hätte, habe zur Aufhebung zu führen (VwGH 93/05/0096; 96/09/0200). Die Behörde habe dem Bf zu den Ermittlungsergebnissen kein rechtliches Gehör gewährt.

Die Behörde habe den wahren Sachverhalt, der für die Erledigung der Abgabensache maßgebend sei, vollständig festzustellen. Das Recht der Partei, im Zuge des Ermittlungsverfahrens im Sinne der §§ 37 ff AVG gehört zu werden, stelle einen fundamentalen Grundsatz des Verwaltungsverfahrens dar. Dieses Recht auf Parteiengehör erstrecke sich aber nicht bloß auf das in § 45 Abs. 3 AVG ausdrücklich geregelte Recht der Parteien, dass ihnen Gelegenheit geboten werde, vom Ergebnis einer Beweisaufnahme Kenntnis zu erlangen und dazu Stellung zu nehmen, also sich zum Beweiswert einzelner Beweismittel zu äußern; es stehe den Parteien vielmehr frei - und hierzu müsse ihnen ausdrücklich Gelegenheit geboten werden - im Ermittlungsverfahren auch ihre Rechte und rechtlichen Interessen geltend zu machen, also insbesondere auch eine Äußerung zu den rechtlichen Konsequenzen der Ergebnisse des Ermittlungsverfahrens auf die Lösung des Rechtsfalls abzugeben. Der Entscheidung einer Verwaltungsbehörde dürften nur solche Tatsachen und Beweisergebnisse zu Grunde gelegt werden, zu denen die Partei des Verwaltungsverfahrens auch habe Stellung nehmen können (vgl. VwGH 22.05.2013, 2011/03/0168, mwN).

Eine solche Möglichkeit zur Stellungnahme sei der Partei aber nur dann gegeben, wenn ihr dafür auch eine ausreichende Frist für die Einholung fachlichen Rats bzw. zur Vorlage entsprechender Unterlagen eingeräumt werde (VwGH 08.04.2014, 2012/05/0004).

Die Behörde habe dem Bf zwar einmalig die Möglichkeit einer Stellungnahme eingeräumt. In ihrem Ersuchen um Ergänzung sei dem Geschäftsführer jedoch die Haftung über einen Betrag in Höhe von insgesamt 55.483,52 € für LSt 05/14, DB 05/14, Zuschlag DB 05/14 sowie USt 04/14 vorgehalten worden.

Neben der ausführlichen Darlegung der Umstände in seiner Stellungnahme vom 28.12.2015 habe der Bf ausdrücklich darum ersucht, ihm unter Verweis auf das Recht auf Parteigehör gemäß §§ 37 ff AVG eine angemessene Frist für die Aushebung und Aufarbeitung der bereits an die Insolvenzverwalterin übergebenen und archivierten Geschäftsunterlagen einzuräumen, falls die Behörde das Ermittlungsverfahren nicht einstelle.

An dieser Stelle werde auch auf die Tatsache hingewiesen, dass das Insolvenzverfahren damals seit bereits mehr als einem Jahr zurück gelegen sei und sämtliche Geschäftsunterlagen pflichtgemäß im Sinne des § 99 IO der Insolvenzverwalterin übergeben worden seien, weshalb diese dem Bf grundsätzlich nicht mehr zur Verfügung stünden. Seit Schließung des schuldnerischen Unternehmens stehe dem Bf auch keinerlei Support der damaligen Buchhaltungsabteilung mehr zur Verfügung bzw. sei auch das damalige EDV-Buchhaltungsprogramm nicht mehr verfügbar.

Da die Behörde fast ein Jahr lang nicht reagiert habe, sei der Bf in gutem Glauben davon ausgegangen, dass das Ermittlungsverfahren auf Basis seiner Stellungnahme und mangels eines haftungsbegründenden Sachverhalts eingestellt worden sei. Der Bf habe erst durch Zustellung des angefochtenen Bescheides über einen (eingeschränkten) Haftungsanspruch von 14.724,50 € von der Fortführung des Verfahrens erfahren.

Die Behörde wäre zumindest verpflichtet gewesen, den Bf von der Einschränkung des Ermittlungsverfahrens auf die LSt 05/14 zu informieren und ihn - sofern zur Erhebung des gesamten Sachverhalts notwendig - um Vorlage entsprechender Unterlagen unter Einräumung einer entsprechenden Frist zur Aushebung, Sichtung und Vorbereitung der notwendigen Unterlagen aufzufordern. Dem Bf sei jedoch keine Möglichkeit zur Geltendmachung seiner Rechte und rechtlichen Interessen im Zuge des Ermittlungsverfahrens gegeben worden.

Wäre dem Bf Parteigehör eingeräumt worden, hätte aufgeklärt werden können, dass er die gesetzliche Verpflichtung zur rechtzeitigen und ordnungsgemäßen Entrichtung der Abgaben aus dem von ihm verwalteten Gesellschaftsvermögen (aus Gesellschaftsmitteln) mangels Fälligkeit der betreffenden Abgabeforderung nicht schuldhaft verletzt habe und die Voraussetzungen für eine Inanspruchnahme gemäß § 9 BAO daher nicht vorlägen.

Der Behörde sei ferner zur Last zu legen, dass sie offensichtlich jedwede Ermittlungstätigkeit in Bezug auf die ordnungs- und pflichtgemäße Erfüllung der abgabenrechtlichen Pflichten des Bf und somit eines fehlenden Verschuldens unterlassen habe. Die Behörden hätten die zum Vorteil oder Nachteil dienenden Umständen nämlich mit gleicher Sorgfalt zu ermitteln und mit gleicher Objektivität, Unvoreingenommenheit und Gewichtung zu würdigen und - ihre Erheblichkeit und Bedeutsamkeit für die Sachentscheidung vorausgesetzt – zu berücksichtigen (VwGH 16.06.76, 2065/75A).

Im Zuge einer gründlichen Ermittlungstätigkeit hätte der Behörde jedenfalls auffallen müssen, dass sie den Zahlungstermin der gegenständlichen Abgabeforderung gegen das schuldnerische Unternehmen mit Bescheid vom 16.06.2014 per 24.07.2014

festgesetzt habe und die Abgaben daher erst mit Eröffnung des Insolvenzverfahrens fällig geworden seien.

Die Behörde habe es daher unterlassen, den für die Erledigung maßgeblichen Sachverhalt und die entscheidungswesentlichen Tatsachen amtswegig zu ermitteln und entsprechende Feststellungen zu treffen und das Ermittlungsverfahren somit zu Lasten des Bf einseitig gestaltet. Mit dem für den Bf haftungsbefreienden Sachverhalt habe sich die Behörde nicht beschäftigt.

Dadurch sei der Ausgang des Verfahrens zu Lasten des Bf maßgeblich beeinflusst worden (VfSlg 8808/1980, VfSlg 10.337/1985, 10.338/1985, 11.213/12/87, 11.436/1987).

Der Sachverhalt sei somit in wesentlichen Punkten ergänzungsbedürftig geblieben, sodass der angefochtene Bescheid wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufzuheben sei.

Mit **Beschwerdevorentscheidung** vom 14.02.2017 wies das Finanzamt die Beschwerde als unbegründet ab.

Da die in Streit stehenden Abgabeschulden bei der Primärschuldnerin uneinbringlich gewesen seien, sei der Bf zur Haftung gemäß § 9 Abs. 1 BAO herangezogen worden. Die Uneinbringlichkeit ergebe sich dadurch, dass der Konkurs nach Verteilung an die Massegläubiger aufgehoben worden sei. An die Konkursgläubiger sei keine Quote ausgeschüttet worden.

Es werde nicht bestritten, dass der Geschäftsführer die Forderungen der Abgabenbehörde ordnungs- und pflichtgemäß nach Fälligkeit und im Sinne des Gleichbehandlungsgrundsatzes beglichen habe.

Verfüge der Vertretene über (wenn auch nicht ausreichende) Mittel, so dürfe der Vertreter bei der Entrichtung die Abgabeschulden nicht schlechter behandeln als die übrigen Schulden. Er habe die Schulden grundsätzlich im gleichen Verhältnis zu befriedigen (Gleichbehandlungsgrundsatz).

Diesem Umstand sei im Haftungsbescheid dahingehend Rechnung getragen worden, dass von dem laut Ergänzungersuchen im Gesamtausmaß von 55.483,53 € aushaftenden Abgabenbetrag die Haftung nur für den Betrag von 14.724,50 € ausgesprochen worden sei; dabei handle es sich um die Lohnsteuer 05/2014.

Die Löhne seien laut Feststellungen der Lohnsteuerprüfung bis 05/2014 ausbezahlt worden. Erst ab dem Zeitraum 06/2014 seien nicht ausbezahlte Löhne beim Insolvenz-Entgelt-Fonds angemeldet worden.

Begründend sei auszuführen, dass die Verpflichtung eines Vertreters nach § 80 BAO hinsichtlich der Lohnsteuer über das Gebot der gleichmäßigen Behandlung aller Schulden (aller Gläubiger) hinausgehe. Aus den Bestimmungen des § 78 Abs. 3 EStG 1988 ergebe sich die Verpflichtung, die geschuldete Lohnsteuer jeweils zur Gänze zu entrichten (vgl. Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar, 4. Auflage, § 9, Tz. 11d, mit Hinweisen auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, bspw. VwGH 22.04.2008).

Gemäß § 78 Abs. 3 EStG 1988 habe der Arbeitgeber, wenn die Mittel zur Auszahlung des vollen vereinbarten Arbeitslohnes nicht ausreichen, von dem tatsächlich zur Auszahlung gelangenden niedrigeren Betrag die Lohnsteuer zu berechnen und einzubehalten.

Werde dagegen die auf ausbezahlte Löhne entfallende Lohnsteuer nicht einbehalten und an das Finanzamt abgeführt, sei nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes - ungeachtet der wirtschaftlichen Schwierigkeiten der Primärschuldnerin - von einer schuldhaften Pflichtverletzung des Geschäftsführers auszugehen. Eine bestimmte Schuldform sei nicht gefordert; bereits leichte Fahrlässigkeit berechtige zur Haftungsinanspruchnahme.

Gemäß § 78 Abs. 1 EStG 1988 habe der Arbeitgeber die Lohnsteuer des Arbeitnehmers bei jeder Lohnzahlung einzubehalten. Aus den Worten "bei jeder Lohnzahlung" ergebe sich, dass der Lohnsteuerabzug im Zeitpunkt des Zuflusses von Arbeitslohn vorzunehmen sei. Könne über Arbeitslohn verfügt werden, komme dem Moment seiner Fälligkeit keine Bedeutung zu (vgl. VwGH 10.11.1987, 86/14/0201). Auch die im Bescheid über die Abweisung eines Zahlungserleichterungsansuchens vom 16.06.2014 eingeräumte Zahlungsfrist komme daher nicht zum Tragen.

Daraus ergebe sich, dass jede vom Vertreter vorgenommene Zahlung voller vereinbarter Arbeitslöhne, wenn die zur Verfügung stehenden Mittel nicht auch für die darauf entfallende Lohnsteuer ausreichen, eine abgabenrechtliche Pflichtverletzung mit den Rechtsfolgen des § 9 Abs. 1 BAO darstelle (vgl. VwGH 19.02.2002, 98/14/0189; VwGH 21.01.2004, 2002/13/0218; VwGH 15.12.2004, 2004/13/0146; VwGH 03.09.2008, 2006/13/0121; VwGH 05.04.2011, 2009/16/0106).

Dem Argument, dass die Haftung zeitlich um ein Jahr verzögert ausgesprochen und in gutem Glauben davon ausgegangen worden sei, dass das Haftungsverfahren eingestellt sei, werde entgegen gehalten, dass dem Finanzamt keine Frist bis zur Bescheiderlassung (außer Verjährung) bekannt sei. Da keine Verjährung eingetreten sei, sei die Bescheiderlassung verzögert, aber rechtskonform erfolgt.

Zum Einwand des nicht eingeräumten Parteienghört und der Möglichkeit zur weiteren Rechtfertigung im Ermittlungsverfahren werde angeführt, dass auf Grund der Feststellungen und nach Würdigung der oben dargestellten Rechtslage ein weiteres Ermittlungsverfahren nicht notwendig gewesen sei, da es zu keiner anderen Entscheidung geführt hätte.

Im Beschwerdeverfahren sei nicht aufgezeigt worden, dass die Haftung wegen der persönlichen oder wirtschaftlichen Verhältnisse des Bf nicht geltend gemacht werden dürfe. Im Übrigen sei darauf zu verweisen, dass selbst Vermögenslosigkeit oder das Fehlen von Einkünften des Haftungspflichtigen der Geltendmachung der Haftung nicht entgegen stehe (bspw. VwGH 28.05.2008, 2006/15/0089; VwGH 18.10.2005, 2004/14/0112).

Im fristgerechten **Vorlageantrag** stellte der Bf einen Antrag auf mündliche Verhandlung und Entscheidung durch den Senat. Ein weiteres Sachvorbringen wurde nicht erstattet.

Am 27.06.2018 wurde die **mündliche Verhandlung** in Anwesenheit des Bf und seiner steuerlichen Vertretung und in Anwesenheit des Vertreters des Finanzamtes durchgeführt.

Beide Parteien verwiesen eingangs auf ihr bisheriges Vorbringen, wobei der Vertreter des Bf neuerlich auf dessen Vertrauen auf die im Zahlungserleichterungsbescheid angeführte Zahlungsfrist sowie auf zwei unmittelbar vor Eröffnung des Sanierungsverfahrens erfolgte Zahlungen in Höhe von 27.774,91 € und 47.475,60 € verwies.

Zur Klärung der Frage, ob im Betrag von 47.475,60 € die Lohnsteuer 05/2014 enthalten sei, wurde vom Vertreter der belangten Behörde ein elektronischer Zahlungsbeleg vorgelegt, aus dem ersichtlich war, dass dieser Betrag die haftungsgegenständliche Lohnsteuer nicht umfasste.

Der Senatsvorsitzende stellte fest, dass der Hinweis auf den Zahlungstermin 24.07.2014 unverständlich wäre, wäre die Lohnsteuer, wie vom Bf vorgebracht, tatsächlich im Betrag von 47.475,60 € enthalten gewesen und bereits am 25.06.2014 entrichtet worden.

Von der Überlegung, den originalen Zahlungsbeleg bei der Bank ausheben zu lassen, wurde letztlich vom Bf selbst Abstand genommen.

Was die mehrfach ins Treffen geführte Zahlungsfrist betrifft, wurde auf die seit August 2013 laufend eingebrachten Zahlungserleichterungsansuchen sowie die diesbezüglichen Abweisungsbescheide, den daraus resultierenden mangelnden Vertrauensschutz sowie das Judikat vom 24.10.1990, 90/13/0087, verwiesen. Der Behördenvertreter betonte, dass eine Bewilligung für Lohnabgaben ohnedies nicht in Betracht komme.

§ 78 Abs. 3 EStG 1988 wurde mehrfach angesprochen.

Unbestritten blieb, dass die Löhne für den Zeitraum 05/2014 zur Gänze ausbezahlt wurden.

Rechtslage:

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 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.

Nach der Judikatur sind eine Abgabeforderung gegen den Vertretenen, die Uneinbringlichkeit der Abgabeforderung, die Stellung als Vertreter, eine Pflichtverletzung

des Vertreters, dessen Verschulden an der Pflichtverletzung und die Ursächlichkeit der Pflichtverletzung für die Uneinbringlichkeit Voraussetzung für die Haftung.

Die Haftung nach § 9 BAO ist eine Ausfallhaftung. Voraussetzung ist die objektive Uneinbringlichkeit der betreffenden Abgaben **im Zeitpunkt der Inanspruchnahme des Haftenden**. Uneinbringlichkeit liegt vor, wenn Vollstreckungsmaßnahmen erfolglos waren oder voraussichtlich erfolglos wären. Nach Abschluss des Konkursverfahrens und allfälliger Auszahlung einer Konkursquote ist mangels gegenteiliger Anhaltspunkte davon auszugehen, dass der in der Konkursquote nicht mehr Deckung findende Teil der Abgabensforderungen bei der Gesellschaft uneinbringlich ist, weil kein Gesellschaftsvermögen mehr vorhanden ist, welches zur Entrichtung der haftungsgegenständlichen Abgaben herangezogen werden könnte.

Für die Haftung nach § 9 ist nur die Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten von Bedeutung.

Der Zeitpunkt, für den zu beurteilen ist, ob der Vertretene die für die Abgabentrachtung erforderlichen Mittel hatte, bestimmt sich danach, wann die Abgaben bei Beachtung der abgabenrechtlichen Vorschriften zu entrichten gewesen wären.

Bei Selbstbemessungsabgaben ist maßgebend, wann die Abgaben bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung abzuführen gewesen wären.

Führt demnach ein Geschäftsführer als Vertreter der Gesellschaft geschuldete Abgaben nicht spätestens zum Fälligkeitstag ab, liegt eine objektive Verletzung der den Geschäftsführer treffenden abgabenrechtlichen Pflichten vor.

Den Geschäftsführer einer Gesellschaft, deren Abgaben nicht entrichtet worden und uneinbringlich geworden sind, trifft im Haftungsverfahren die Obliegenheit, darzulegen, weshalb er nicht dafür Sorge tragen konnte, dass die Gesellschaft die anfallenden Abgaben rechtzeitig entrichtet hat, widrigenfalls die Abgabenbehörde eine schuldhaft Pflichtverletzung annehmen darf.

Hat der Vertreter schuldhaft seine Pflicht verletzt, für die Abgabentrachtung aus den Mitteln der Gesellschaft zu sorgen, so darf die Abgabenbehörde auch davon ausgehen, dass die Pflichtverletzung ursächlich für die Uneinbringlichkeit war.

Verfügt der Vertretene über (wenn auch nicht ausreichende) Mittel, so darf der Vertreter bei der Entrichtung von Schulden Abgabenschulden nicht schlechter behandeln als die übrigen Schulden (Gleichbehandlungsgrundsatz).

Da § 9 BAO keine bestimmte Schuldform fordert, genügt für die Haftungsinanspruchnahme leichte Fahrlässigkeit (vgl. VwGH 31.10.2000, 95/15/0137).

Nach § 79 Abs. 1 EStG 1988 hat der Arbeitgeber die gesamte Lohnsteuer, die in einem Kalendermonat einzubehalten war, spätestens am 15. Tag nach Ablauf des Kalendermonates in einem Betrag an das Finanzamt der Betriebsstätte abzuführen.

§ 78 Abs. 3 EStG 1988 lautet: Reichen die dem Arbeitgeber zur Verfügung stehenden Mittel zur Zahlung des vollen vereinbarten Arbeitslohnes nicht aus, so hat er die Lohnsteuer von dem tatsächlich zur Auszahlung gelangenden niedrigeren Betrag zu berechnen und einzubehalten.

§ 78 verpflichtet den Arbeitgeber, bei jeder Lohnzahlung, also im Zeitpunkt des Zuflusses an den Arbeitnehmer, Lohnsteuer einzubehalten (Jakom/Lenneis EStG, 2017, § 78 Rz 1, mit Verweis auf VwGH 29.01.2014, 2009/13/0209).

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kommt bei der Lohnsteuer der Gleichbehandlungsgrundsatz nicht zum Tragen; die Verpflichtung eines Vertreters nach § 80 BAO geht nämlich hinsichtlich der Lohnsteuer über das Gebot der gleichmäßigen Behandlung aller Schulden hinaus (VwGH 25.02.2003, 97/14/0164; Ritz, BAO⁶, § 9 Tz 11d).

Aus der Bestimmung des § 78 Abs. 3 EStG 1988, wonach in Fällen, in denen die dem Arbeitgeber zur Verfügung stehenden Mittel zur Zahlung des vollen vereinbarten Arbeitslohnes nicht ausreichen, die Lohnsteuer von dem tatsächlich zur Auszahlung gelangenden niedrigeren Betrag zu berechnen und einzubehalten ist, ergibt sich nämlich, dass jede vom Geschäftsführer einer GmbH vorgenommene Zahlung voller vereinbarter Arbeitslöhne, wenn die zur Verfügung stehenden Mittel nicht auch für die darauf entfallende Lohnsteuer ausreichen, eine schuldhafte Verletzung seiner abgabenrechtlichen Pflicht mit den Rechtsfolgen des § 9 Abs. 1 BAO darstellt (VwGH 19.10.2017, Ra 2016/16/0097).

Die Auszahlung von Löhnen ohne korrekte Einbehaltung **und Abfuhr** der Lohnsteuer stellt daher in jedem Fall eine Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten dar (VwGH 15.12.2004, 2004/13/0146). Die auf ausbezahlte Löhne entfallenden Lohnsteuerbeträge sind unabhängig von einer Gleichbehandlung der anderen Gläubiger stets zu entrichten; die Nichtabfuhr der Lohnsteuer, die auf den ausbezahlten Arbeitslohn entfällt, kann nicht damit entschuldigt werden, dass die Geldmittel nicht ausgereicht haben.

Eine Geschäftsführerhaftung für Lohnsteuer besteht nur dann nicht, wenn wegen fehlender Mittel überhaupt keine Löhne mehr zur Auszahlung gelangt sind. Für auf ausbezahlte Löhne entfallende, jedoch nicht einbehaltene und abgeführte Lohnsteuer haftet der Vertreter aber stets wegen schuldhafter Verletzung des § 78 Abs. 3 EStG 1988.

Wäre die Lohnsteuer unter Berücksichtigung der (ohnedies) zur Verfügung stehenden Mittel ordnungsgemäß einbehalten und abgeführt worden, hätte ein uneinbringlicher Rückstand an Lohnsteuer erst gar nicht entstehen können. Eine Verschuldensentkräftigung ist aus dieser Sicht logisch ausgeschlossen (vgl. Stoll, BAO, 129).

Zahlungsschwierigkeiten, die die Gesellschaft nicht gehindert haben, Lohn zu zahlen, dürfen sie auch nicht hindern, die darauf entfallende Lohnsteuer einzubehalten und abzuführen.

Stehen daher nur mehr beschränkte Mittel zur Verfügung, ist vor Durchführung der Lohnzahlung sicherzustellen, dass die auf die Löhne entfallende Lohnsteuer auch entrichtet werden kann. Ist dies nicht der Fall, muss die Lohnzahlung so weit reduziert werden, dass mit den vorhandenen Mitteln auch noch die auf diese eingeschränkte Lohnzahlung entfallende Lohnsteuer einbehalten und abgeführt werden kann.

Wird eine Zahlungserleichterung zeitgerecht (vor Ablauf des Fälligkeitstermins) beantragt **und diesem Antrag stattgegeben**, ist der Geschäftsführer grundsätzlich nur verhalten, die gemäß dem Tilgungsplan fällig werdenden Ratenzahlungen zu leisten. Kommt er dieser Verpflichtung nach, kann er nicht für Abgaben zur Haftung herangezogen werden, die nur deshalb nicht entrichtet worden sind, weil die Gesellschaft während aufrechter Zahlungserleichterung in Konkurs gegangen ist.

Im Erkenntnis vom 24.10.1990, 90/13/0087, führte der VwGH aus, dass eine schuldhafte Pflichtverletzung im Sinne des § 9 Abs. 1 BAO ausgeschlossen sein könne, wenn für eine später uneinbringlich gewordene Abgabe tatsächlich zu Recht eine Zahlungserleichterung in Anspruch genommen worden sei.

Konkret hielt der VwGH dazu fest:

„Wenn für eine später uneinbringlich gewordene Abgabe tatsächlich zu Recht eine Zahlungserleichterung in Anspruch genommen wurde, mag dies allenfalls eine schuldhafte Pflichtverletzung im Sinne des § 9 Abs. 1 BAO ausschließen. Keinesfalls entschuldigt es den Geschäftsführer jedoch, wenn er eine Zahlungserleichterung mit der Behauptung erwirkt, die Einbringlichkeit der Abgabe werde durch den Aufschub nicht gefährdet, obwohl diese Behauptung nicht zutrifft. Hat er doch dann eine Zahlungserleichterung trotz Nichtvorliegens eines Tatbestandselementes herbeigeführt, das das Gesetz - § 212 Abs. 1 BAO - aus gutem Grund normiert: Das bereits bestehende Risiko für die Einbringlichkeit der Abgabe soll durch den Zahlungsaufschub nicht noch erhöht werden. Für eine "gefährdete Abgabe" kommt daher eine Zahlungserleichterung nicht in Betracht, sie ist sofort zu entrichten bzw. ist dem Abgabengläubiger - durch Verweigerung der Zahlungserleichterung - die Möglichkeit zu sofortigen Einbringungsmaßnahmen zu wahren. Bleiben Abgaben unbezahlt, weil ihre Bezahlung trotz gefährdeter Einbringlichkeit im Wege einer Zahlungserleichterung hinausgeschoben werden konnte, dann hat der Geschäftsführer, der eine solche Gefährdung in Abrede stellte, ein Verschulden am Abgabenausfall zu verantworten.“

Die gesetzliche Fälligkeit der Lohnsteuer ergibt sich aus § 79 Abs. 1 EStG 1988. Diese Fälligkeit wird – entgegen der Ansicht des Bf – selbst dann nicht hinausgeschoben, wenn eine Zahlungserleichterung bewilligt wird, weil der Fälligkeitstag durch eine Zahlungserleichterungsbewilligung unberührt bleibt und diese lediglich den Zeitpunkt der Verpflichtung zur Entrichtung hinausschiebt (Ritz, BAO⁶, § 212 Tz 15, mit Verweis auf die dort angeführte Judikatur).

Die Geltendmachung der Haftung liegt im **Ermessen** der Abgabenbehörde.

Nach § 20 BAO müssen sich Entscheidungen, die die Abgabenbehörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben (Ermessensentscheidungen), in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen.

Dem Gesetzesbegriff "Billigkeit" kommt dabei die Bedeutung des berechtigten Interesses der Partei zu, nicht zur Haftung für Abgaben herangezogen zu werden, deren Uneinbringlichkeit bei der Primärschuldnerin feststeht und deren Nichtentrichtung durch sie verursacht worden ist.

Dem Gesetzesbegriff "Zweckmäßigkeit" ist die Bedeutung des öffentlichen Interesses an der Einhebung der Abgaben beizumessen. Die Zweckmäßigkeit der Geltendmachung der Haftung liegt darin, dass nur durch diese Maßnahme überhaupt noch eine Einbringlichkeit der betreffenden Abgaben gegeben ist und nur so dem öffentlichen Interesse an der Abgabenerhebung nachgekommen werden kann.

Erwägungen:

Laut Firmenbuch waren zum Zeitpunkt der Fälligkeit der haftungsgegenständlichen Lohnsteuer 05/2014 am 16.06.2014 sowohl der Bf als auch Mag. Dr. CD und Dr. GH, jeweils gemeinsam mit einem weiteren Geschäftsführer, vertretungsbefugt.

Primär ist jener Vertreter, der mit der Besorgung der Abgabenangelegenheiten betraut ist, zur Haftung heranzuziehen. Der Bf war nach der Abgabendatenbank der Finanzverwaltung gesetzlicher Vertreter der Primärschuldnerin. Die Abgabenbescheide wurden zu seinen Händen zugestellt, sodass von seiner abgabenrechtlichen Verantwortlichkeit ausgegangen werden konnte.

Unbestritten waren die Stellung des Bf als (einer der handelsrechtlichen) Geschäftsführer der Gesellschaft bis zur Eröffnung des Sanierungsverfahrens am 15.07.2014, sowie die Höhe der am 10.06.2014 von der Gesellschaft bekannt gegebenen Lohnsteuer 05/2014.

Im Hinblick auf das abgeschlossene Konkursverfahren, im Zuge dessen keine Konkursquote ausgeschüttet wurde, war zudem von der Uneinbringlichkeit der Lohnsteuer 05/2014 auszugehen.

Die Geschäftsführerhaftung ist, wie oa, eine Ausfallhaftung. Da erst nach Beendigung des Konkursverfahrens am 17.05.2016 das Ausmaß der Uneinbringlichkeit der noch offenen Abgaben endgültig feststand, erfolgte die Geltendmachung der Haftung nach diesem Zeitpunkt.

Unverständlich war in diesem Zusammenhang, dass der Bf einerseits monierte, im Rahmen des Ermessens wäre die „lange verstrichene Zeit“ zu berücksichtigen gewesen, andererseits in der Stellungnahme vom 28.12.2015 aber einwandte, mit der

Geltendmachung der Haftung müsse zugewartet werden, bis eine etwaige Insolvenzquote (mit Abschluss des Konkursverfahrens) feststehe.

Der Bf stützte sein Vorbringen im Wesentlichen darauf, dass für die haftungsgegenständliche Lohnsteuer 05/2014 ein Zahlungserleichterungsansuchen gestellt und in dem dieses Ansuchen abweisenden Bescheid ein Zahlungstermin bis 24.07.2014 eingeräumt worden sei; entsprechend diesem Bescheid sei die Lohnsteuer daher erst am 24.07.2014 (nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens) fällig und somit zu entrichten gewesen.

Dem war zu entgegnen, dass im vorliegenden Fall von August 2013 bis Juni 2014 allmonatlich Stundungsgesuche für die Lohnabgaben, teilweise auch die Umsatzsteuer, eingebracht wurden, die im Wesentlichen gleich lautend mit kurzfristigen Zahlungsschwierigkeiten auf Grund der angespannten Auftragslage, verzögerter Zahlungseingänge und Restrukturierungsmaßnahmen sowie einem unmittelbar bevorstehenden Zuschuss von Investoren begründet wurden. Abschließend wurde stets darauf verwiesen, dass die Einbringlichkeit der Abgaben nicht gefährdet sei.

Sämtliche Zahlungserleichterungsansuchen wies das Finanzamt mit der Begründung ab, dass in der sofortigen vollen Entrichtung von selbst zu berechnenden bzw. einzubehaltenden und abzuführenden Abgaben keine erhebliche Härte zu erblicken sei.

Werden, wie im vorliegenden Fall, regelmäßig Zahlungserleichterungen für Lohnabgaben zum offenkundigen Zweck, eine einmonatige Zahlungsfrist zu erwirken, beantragt, obwohl der Partei durch die vorangegangenen Abweisungsbescheide klar und deutlich vor Augen geführt worden ist, dass die gesetzlichen Voraussetzungen dafür nicht vorliegen, ist diese Vorgangsweise dem Geschäftsführer als schuldhafte Pflichtverletzung vorwerfbar.

Durch das ungerechtfertigte Stundungsgesuch betreffend die Lohnsteuer 05/2014 traf den Bf ein Verschulden am Abgabenausfall. Wäre am 11.06.2014 nicht entgegen dem Wissen, dass mit einer stattgebenden Erledigung nicht zu rechnen ist, die Stundung der Lohnsteuer 05/2014 beantragt worden, sondern diese pflichtgemäß bei Fälligkeit entrichtet worden, wäre kein Abgabenausfall eingetreten.

Dem erstmals in der mündlichen Verhandlung erhobenen Einwand des Bf, die haftungsgegenständliche Lohnsteuer sei mit dem Zahlungsbetrag von 47.435,60 € am 25.06.2014 entrichtet worden, stand nicht nur der vom Behördenvertreter beigebrachte elektronische Zahlungsbeleg entgegen, sondern wäre auch unverständlich, sich in diesem Fall auf die eingeräumte Zahlungsfrist zu berufen.

Wie bereits oben angeführt, kann die Nichtabfuhr der Lohnsteuer aber ohnedies nicht mit dem Hinweis auf das Fehlen ausreichender Mittel gerechtfertigt werden.

Unabhängig von der zu Unrecht erwirkten Zahlungsfrist lag die schuldhafte Pflichtverletzung des Bf bereits darin begründet, dass er von den Löhnen nicht einen entsprechend niedrigeren Betrag zur Auszahlung brachte, sodass die auf

diese niedrigeren Löhne entfallende Lohnsteuer - ungeachtet der wirtschaftlichen Schwierigkeiten der Primärschuldnerin - auch einbehalten und an das Finanzamt hätte abgeführt werden können. Die Lohnsteuer für die für Mai 2014 ausbezahlten Löhne wäre jedenfalls am 16.06.2014 abzuführen gewesen.

Die Verletzung der Einbehaltungspflicht nach § 78 Abs. 1 EStG 1988 führte zur Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Lohnsteuer in der vom Finanzamt festgestellten Höhe. Hätte der Bf die Lohnsteuer bei der Auszahlung der Löhne einbehalten bzw. im Sinne des § 78 Abs. 3 BAO entsprechend niedrigere Löhne zur Auszahlung gebracht, wäre der Abgabenausfall nicht eingetreten. Diese Pflichtverletzung war auch kausal für die Uneinbringlichkeit.

Der Bf trat den Feststellungen des Finanzamtes in der Beschwerde vorentscheidung, der nach der Judikatur die Wirkung eines Vorhaltes zukommt, dass die Löhne bis 05/2014 ausbezahlt und erst ab dem Zeitraum 06/2014 nicht mehr ausbezahlte Löhne beim Insolvenz-Entgelt-Fonds angemeldet wurden, nicht entgegen.

Gründe, warum die Lohnsteuer von den ausbezahlten Löhnen nicht einbehalten und an das Finanzamt abgeführt wurde bzw. warum bei Fehlen ausreichender Mittel nicht ein entsprechend niedrigerer Betrag an Löhnen zur Auszahlung kam, sodass die davon einbehaltene Lohnsteuer auch abgeführt hätte werden können, wurden nicht vorgebracht.

Die Einwendungen des Bf zur Gewährung einer angemessenen Frist für die Aushebung und Aufarbeitung von Geschäftsunterlagen konnten auf sich beruhen, weil es, wie oa, auf den Nachweis der Gleichbehandlung aller Gläubiger im Zusammenhang mit der Lohnsteuer nicht ankam.

Zum Ermessen wies der Bf in seiner Beschwerde zwar darauf hin, dass insbesondere seine wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, der Grad seines Verschuldens, die Unbilligkeit angesichts der lange verstrichenen Zeit sowie der Grundsatz der Sparsamkeit, Wirtschaftlichkeit und Zweckmäßigkeit der Vollziehung in Hinblick auf den gegenständlichen Haftungsanspruch hätten berücksichtigt werden müssen, doch legte er trotz der Feststellungen in der Beschwerde vorentscheidung, dass er nicht aufgezeigt habe, dass die Haftung wegen seiner persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse nicht geltend gemacht werden dürfe, seine diesbezüglichen Verhältnisse nicht offen.

Aus den dem Bundesfinanzgericht zugänglichen Datenbanken war lediglich ersichtlich, dass der Bf im zuletzt veranlagten Jahr 2016 Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft in Höhe von rund 6.400,00 € erklärt hatte und dass ihm laut Grundbuch im Jahr 2015 zwei mit einem Wohnungsfruchtgenussrecht und einem Belastungs- und Veräußerungsverbot zu Gunsten der Geschenkgeberin sowie diversen Dienstbarkeiten belastete, im Übrigen aber unbelastete Liegenschaften (KG W, EZ 111 und 222) geschenkt wurden.

Zu Recht wies das Finanzamt darauf hin, dass nach der Judikatur selbst Vermögenslosigkeit oder das Fehlen von Einkünften der Geltendmachung der Haftung nicht entgegen stehen, weil die Haftung nicht etwa nur bis zur Höhe der aktuellen

Einkünfte bzw. des aktuellen Vermögens des Haftungspflichtigen zulässig ist (VwGH 25.11.2009, 2008/15/0220).

Eine allfällige derzeitige Uneinbringlichkeit schließt nicht aus, dass künftig neu hervorgekommenes Vermögen oder künftig erzielte Einkünfte zur Einbringlichkeit führen können (VwGH 08.07.2009, 2009/15/0013).

Die Geltendmachung der Haftung stellt die letzte Möglichkeit zur Durchsetzung des Abgabensanspruches 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 bei der Primärschuldnerin uneinbringlich ist. Die Vermeidung eines endgültigen Abgabenausfalles stellt ein wesentliches Ermessenskriterium dar, das bei einer vorzuwerfenden Pflichtverletzung im Allgemeinen allfällige vorgebrachte Billigkeitsgründe überwiegt.

Konkrete Billigkeitsgründe, welche die angeführten Zweckmäßigkeitserwägungen überwiegen und eine Abstandnahme von der Haftung gerechtfertigt hätten, wurden nicht vorgebracht.

Im Ergebnis war die Haftungsinanspruchnahme des Bf für die im Spruch angeführte Abgabe recht- und zweckmäßig.

Abschließend war darauf hinzuweisen, dass im Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht die Verfahrensvorschriften der BAO und nicht des AVG anzuwenden sind.

Nach ständiger Rechtsprechung erstreckt sich das Parteiengehör nur auf sachverhaltsbezogene Umstände, nicht jedoch auf Rechtsansichten (Ritz, BAO⁶, § 115 Tz 16).

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.

Im vorliegenden Fall wurden keine Rechtsfragen aufgeworfen, denen grundsätzliche Bedeutung im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG zukäme. Das Bundesfinanzgericht orientierte sich bei der zu lösenden Rechtsfrage an den zitierten gesetzlichen Bestimmungen sowie der dazu angeführten Literatur, weshalb die Zulässigkeit einer Revision zu verneinen war.

Linz, am 29. Juni 2018