

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R. in der Beschwerdesache Bf., A-1, über die Beschwerde vom 26.02.2015, eingebracht durch den mittlerweile verstorbenen Steuerberater Dipl.-Kfm. Mag. Dr. Dr. Wilhelm Johann Kryda, Jörgerstraße 37/2, 1170 Wien, gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Wien 12/13/14 Purkersdorf vom 30.01.2015, Steuernummer N-1, betreffend Haftung für Abgabenschulden der G-1 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben und die Haftung auf nachstehende Abgaben im Gesamtbetrag von € 255.364,14 (anstatt € 411.763,66) eingeschränkt:

<i>Abgabe</i>	<i>Zeitraum</i>	<i>Betrag</i>
Umsatzsteuer	04-12/2012	75.195,90
Umsatzsteuer	01-04/2013	52.964,19
Umsatzsteuer	11/2013	20.379,39
Umsatzsteuer	12/2013	34.737,21
Umsatzsteuer	01/2014	7.812,07
Lohnsteuer	2012	2.304,84
Dienstgeberbeitrag	2012	19.249,92
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	2012	1.711,10
Lohnsteuer	11/2013	1.799,20
Dienstgeberbeitrag	11/2013	5.905,98
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	11/2013	524,98
Lohnsteuer	12/2013	6.288,51
Dienstgeberbeitrag	12/2013	3.638,09
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	12/2013	323,39
Dienstgeberbeitrag	2013	7.582,35

Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	2013	673,98
Lohnsteuer	01-02/2014	5.108,55
Dienstgeberbeitrag	01-02/2014	2.859,63
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	01-02/2014	254,19
Körperschaftsteuer	01-03/2014	186,80
Stundungszinsen	2013	64,32
Säumniszuschlag 1	2013	697,88
Säumniszuschlag 1	2013	1.038,06
Säumniszuschlag 1	2013	601,17
Säumniszuschlag 1	2013	314,63
Säumniszuschlag 1	2014	407,59
Pfändungsgebühren	2014	841,10
Barauslagenersatz	2014	23,20
Pfändungsgebühren	2014	1.081,12
Barauslagenersatz	2014	0,56
Pfändungsgebühren	2014	788,69
Barauslagenersatz	2014	5,55

Im Übrigen wird die Beschwerde 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

Mit Bescheid vom 30.01.2015 wurde der Beschwerdeführer (Bf.) gemäß § 9 Abs. 1 BAO iVm § 80 BAO als Geschäftsführer der G-1 für nachstehende Abgaben in der Höhe von € 411.763,66 (im Spruch irrtümlich mit € 449.802,08 beziffert) zur Haftung herangezogen:

<i>Abgabe</i>	<i>Zeitraum</i>	<i>Betrag</i>	<i>Fälligkeit</i>
Lohnsteuer	2012	2.441,52	15.01.2013
Dienstgeberbeitrag	2012	19.528,78	15.01.2013
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	2012	1.812,57	15.01.2013

Umsatzsteuer	04-12/2012	132.021,44	15.02.2013
Umsatzsteuer	01-04/2013	56.104,91	17.06.2013
Umsatzsteuer	08/2013	12.639,10	15.10.2013
Lohnsteuer	09/2013	7.759,12	15.10.2013
Dienstgeberbeitrag	09/2013	3.938,33	15.10.2013
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	09/2013	293,42	15.10.2013
Umsatzsteuer	09/2013	28.160,07	15.11.2013
Säumniszuschlag 1	2013	310,88	18.11.2013
Umsatzsteuer	10/2013	19.960,17	16.12.2013
Lohnsteuer	11/2013	10.408,80	16.12.2013
Dienstgeberbeitrag	11/2013	6.256,20	16.12.2013
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	11/2013	556,11	16.12.2013
Säumniszuschlag 1	2013	636,81	18.12.2013
Umsatzsteuer	11/2013	21.587,86	15.01.2014
Lohnsteuer	12/2013	6.661,41	15.01.2014
Dienstgeberbeitrag	12/2013	3.853,83	15.01.2014
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	12/2013	342,57	15.01.2014
Dienstgeberbeitrag	2013	8.031,98	15.01.2014
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	2013	713,95	15.01.2014
Säumniszuschlag 1	2013	1.099,62	16.01.2014
Umsatzsteuer	12/2013	36.797,09	17.02.2014
Pfändungsgebühren	2014	890,98	11.02.2014
Barauslagenersatz	2014	24,58	11.02.2014
Stundungszinsen	2013	68,13	17.02.2014
Säumniszuschlag 1	2013	739,27	17.02.2014
Körperschaftsteuer	01-03/2014	197,88	17.02.2014
Pfändungsgebühren	2014	1.145,23	13.03.2014
Barauslagenersatz	2014	0,60	13.03.2014
Umsatzsteuer	01/2014	8.275,32	17.03.2014
Lohnsteuer	01-02/2014	9.876,70	17.03.2014

Dienstgeberbeitrag	01-02/2014	5.533,94	17.03.2014
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	01-02/2014	491,91	17.03.2014
Säumniszuschlag 1	2013	333,29	17.03.2014
Säumniszuschlag 1	2014	431,76	17.03.2014
Pfändungsgebühren	2014	835,46	28.03.2014
Barauslagenersatz	2014	5,88	28.03.2014
Säumniszuschlag 1	2014	946,24	17.04.2014
Kammerumlage	01-03/2014	49,95	15.05.2014

Gemäß § 80 Abs. 1 BAO hätten die zur Vertretung juristischer Personen Berufenen alle Pflichten zu erfüllen, die den von ihnen Vertretenen oblägen, und insbesondere dafür zu sorgen, dass die Abgaben aus den Mitteln, die sie verwalteten, entrichtet würden.

Gemäß § 9 Abs. 1 BAO hafteten die in § 80 Abs. 1 BAO erwähnten Personen neben den durch sie vertretenen Abgabepflichtigen für diese Abgaben insoweit, als die Abgaben infolge schuldhafter Verletzung der ihnen auferlegten Pflichten nicht hätten eingebracht werden können.

Gemäß § 1298 ABGB obliege dem, der vorgebe, dass er an der Erfüllung seiner gesetzlichen Verpflichtung ohne sein Verschulden gehindert gewesen sei, der Beweis.

Die Haftung nach § 9 BAO sei eine Ausfallhaftung.

Aus der Eröffnung des Insolvenzverfahrens der juristischen Person ergebe sich noch nicht zwingend die gänzliche Uneinbringlichkeit. Allerdings sei eine Uneinbringlichkeit bereits dann anzunehmen, wenn im Laufe des Insolvenzverfahrens feststehe, dass die Abgabeforderung mangels ausreichenden Vermögens nicht befriedigt werden könne. Das Abwarten der vollständigen Abwicklung des Insolvenzverfahrens sei nicht erforderlich. Im gegenständlichen Fall habe der Masseverwalter am D-1 zwar einen Verteilungsentwurf mit einer Quote von 12,34% vorgelegt. Die Höhe der tatsächlichen Verteilungsquote werde aber erst in der Tagsatzung vom D-2 beschlossen. Da jedoch bisher nicht bekannt sei, in welcher Höhe weitere Forderungsnachmeldungen dem Masseverwalter gemeldet würden, gehe das Finanzamt aufgrund der allgemeinen Erfahrungswerte von einer Verteilungsquote von 3% aus. Daher seien die im Spruch angeführten, nicht entrichteten und bei der GmbH uneinbringlichen Abgaben um je 3% reduziert worden.

Aus dem Zusammenhang dieser Bestimmungen ergebe sich, dass der wirksam bestellte Vertreter einer juristischen Person, der die Abgaben der juristischen Person nicht entrichtet habe, für diese Abgaben hafte, wenn sie bei der juristischen Person nicht eingebracht werden könnten und er nicht beweise, dass die Abgaben ohne sein Verschulden nicht hätten entrichtet werden können.

Der Bf. sei unbestritten handelsrechtlicher Geschäftsführer der Gesellschaft, also einer juristischen Person, und daher gemäß § 18 GmbHG zu deren Vertretung berufen

gewesen. Er sei somit auch verpflichtet gewesen, die Abgaben aus deren Mitteln zu bezahlen.

Hinsichtlich Abgaben, die für das Geschäftsergebnis einer juristischen Person nicht erfolgsneutral seien, sei es Sache des gemäß § 80 BAO befugten Vertreters, darzutun, weshalb er nicht dafür Sorge tragen können, dass er die anfallenden Abgaben rechtzeitig entrichtet habe, widrigenfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung angenommen werden dürfe. In der Regel werde nämlich nur der Geschäftsführer einen ausreichenden Einblick in die Gebarung der Gesellschaft haben, der ihm entsprechende Behauptungen und Nachweise ermögliche. Außerdem treffe den Haftenden (§ 77 Abs. 2 BAO) die gleiche Offenlegungs- und Wahrheitspflicht (§ 119 BAO) wie den Abgabepflichtigen, sodass er zeitgerecht für die Möglichkeit des Nachweises seines pflichtgemäßen Verhaltens vorzusorgen habe. Der zur Haftung herangezogene Geschäftsführer habe daher das Fehlen ausreichender Mittel zur Abgabentrichtung nachzuweisen. Außerdem habe er dazutun, dass er die Abgabenforderungen bei der Verwendung der vorhandenen Mittel nicht benachteiligt habe (vgl. VwGH 17.9.1986, 84/13/0198; VwGH 13.11.1987, 85/17/0035; VwGH 13.9.1988, 87/14/0148). Der Vertreter habe im Haftungsverfahren somit nicht seine Schuldlosigkeit an der wirtschaftlichen Situation der Gesellschaft nachzuweisen, sondern welcher Betrag bei Gleichbehandlung aller Gläubiger, bezogen auf die jeweiligen Fälligkeitszeitpunkte der Abgaben einerseits und das Vorhandensein liquider Mittel andererseits, an die Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre (VwGH 26.2.2000, 95/17/0613).

Der Bf. sei mit Schreiben vom 27.03.2014 betreffend die Heranziehung zur Haftung gemäß § 9 BAO iVm § 80 BAO aufgefordert worden, anhand von geeigneten Unterlagen nachzuweisen, dass ihn kein Verschulden an der Nichtentrichtung der Abgaben treffe. Da kein diesbezüglicher Nachweis erbracht worden sei, werde eine schuldhafte Pflichtverletzung angenommen.

Hinsichtlich der Heranziehung für aushaftende Umsatzsteuer sei Folgendes festzuhalten:

Gemäß § 21 Abs. 1 UStG habe der Unternehmer spätestens am 15. Tag (Fälligkeitstag) des auf den Kalendermonat (Voranmeldungszeitraum) zweitfolgenden Kalendermonats eine Voranmeldung bei dem für die Einhebung der Umsatzsteuer zuständigen Finanzamt einzureichen, in der er die für den Voranmeldungszeitraum zu entrichtende Steuer (Vorauszahlung) oder den auf den Voranmeldungszeitraum entfallenden Überschuss unter entsprechender Anwendung des § 20 Abs. 1 und 2 UStG und des § 16 UStG selbst zu berechnen habe. Der Unternehmer habe eine sich ergebende Vorauszahlung spätestens am Fälligkeitstag zu entrichten. Für die haftungsgegenständlichen Zeiträume sei die Umsatzsteuer gemeldet und festgesetzt, jedoch nicht entrichtet worden.

Hinsichtlich der Heranziehung zur Haftung für ausstehende Lohnsteuer sei festzuhalten, dass gemäß § 78 Abs. 1 EStG der Arbeitgeber die Lohnsteuer des Arbeitnehmers bei jeder Lohnzahlung einzubehalten habe. Es wäre daher seine Sache gewesen,

für eine zeitgerechte Lohnsteuerabfuhr Sorge zu tragen. Er hingegen habe fälligen Lohnsteuerbeträge dem Finanzamt gemeldet, eine Abfuhr jedoch unterlassen.

Es werde in diesem Zusammenhang darauf verwiesen, dass der Arbeitgeber gemäß § 78 Abs. 3 EStG für den Fall, dass die ihm zur Verfügung stehenden Mittel zur Zahlung des vollen vereinbarten Arbeitslohnes nicht ausreichen, verpflichtet sei, die Lohnsteuer von dem tatsächlichen zur Auszahlung gelangenden, niedrigeren Betrag zu berechnen, einzubehalten und abzuführen. In der Nichtbeachtung dieser Verpflichtung sei jedenfalls ein schuldhaftes Verhalten zu erblicken (vgl. VwGH 18.9.1985, 84/13/0085).

Bei erwiesenen Lohnauszahlungen bestehe für den Geschäftsführer unter Hinweis auf die genannte Gesetzesstelle und die §§ 41 und 43 FLAG sowie aufgrund der Tatsache, dieser durch die handelsrechtlich verankerte Sekundärhaftung Arbeitgeberfunktion ausübe, die Verpflichtung zur Entrichtung aller anfallenden Lohnabgaben (Dienstgeberbeitrag). Dies gelte auch für den gemäß § 57 Handelskammergesetz zu bemessenden Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag.

Hinsichtlich der Heranziehung zur Haftung für aushaftende Körperschaftsteuer sei Folgendes festzuhalten:

Nach § 80 Abs. 1 BAO habe der Vertreter einer juristischen Person alle Pflichten zu erfüllen, die der juristischen Person oblägen. Gemäß § 4 Abs. 1 KStG seien juristische Personen des privaten Rechts ab jenem Zeitpunkt steuerpflichtig, in dem die Rechtsgrundlage wie Satzung, Gesellschaftsvertrag oder Stiftungsbrief festgestellt sei und sie erstmalig nach außen in Erscheinung trete. Gemäß § 4 Abs. 2 KStG seien sie bis zum Zeitpunkt steuerpflichtig, in dem die Rechtspersönlichkeit untergehe, jedenfalls bis zu jenem Zeitpunkt, in dem das gesamte Vermögen auf andere übergegangen sei. Gemäß § 24 Abs. 4 Z 1 KStG, in der Fassung nach dem VfGH-Erkenntnis vom 11.12.1997 (G 441/97, 442/97 ua), sei bei unbeschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaften für jedes volle Kalendervierteljahr des Bestehens der unbeschränkten Steuerpflicht eine Mindeststeuer in der Höhe von 5% eines Viertels der gesetzlichen Mindesthöhe des Grund- oder Stammkapitals (€ 35.000,00 für Gesellschaften mit beschränkter Haftung) zu entrichten. Die festgesetzten Vorauszahlungen sind gemäß § 45 Abs. 2 EStG iVm. § 24 Abs. 3 Z 2 und Abs. 4 Z 1 KStG mit je einem Viertel jeweils am 15. Februar, 15. Mai, 15. August und 15. November fällig. Die juristische Person privaten Rechts habe die Körperschaftsvorauszahlung spätestens am Fälligkeitstag zu entrichten. Die Körperschaftsteuervorauszahlungen 01-03/2014 seien nicht entrichtet worden.

Persönliche Haftungen erstreckten sich gemäß § 7 Abs. 2 BAO auch auf Nebenansprüche im Sinne des § 3 Abs. 1 und 2 BAO. Zu diesen Nebenansprüchen gehörten gemäß § 3 Abs. 2 lit. BAO insbesondere die Nebengebühren der Abgaben, wie die Stundungs- und Aussetzungszinsen, der Säumniszuschlag und die Kosten (Gebühren und Auslagenersätze) des Vollstreckungs- und Sicherungsverfahrens, worunter gemäß § 26 AbgEO insbesondere Pfändungsgebühren und die durch die Vollstreckungsmaßnahmen verursachten Barauslagen (somit auch Postgebühren) fielen. Die Gebühren und

Auslagenersätze des Vollstreckungsverfahrens, festgesetzt mit den Bescheiden vom 11.02.2014, 14.03.2014 und 28.03.2014, die Stundungszinsen, festgesetzt mit Bescheid vom 09.01.2014, sowie die Säumniszuschläge 2013, festgesetzt mit den Bescheiden vom 09.10.2013, 11.11.2013, 09.12.2013, 09.01.2014 und 10.02.2014, und die Säumniszuschläge 2014, festgesetzt mit den Bescheiden vom 10.02.2014 und 10.03.2014, seien jedoch nicht entrichtet worden.

Da der Bf. also seinen Verpflichtungen schuldhaft nicht nachgekommen sei und die Abgaben bei der Gesellschaft somit uneinbringlich seien, sei wie im Spruch zu entscheiden gewesen.

---//---

In der dagegen am 26.02.2015 rechtzeitig eingebrachten Beschwerde wandte der Bf. ein, dass § 1298 ABGB nicht zum Tragen kommen könne, denn er habe die Feststellung der Betriebsprüfung nicht gekannt und sei der subjektiven Meinung gewesen, dass die von ihm vorgelegten Rechnungen inhaltlich richtig seien, ein Verschulden liege nicht vor.

Er habe die Abgaben nicht entrichten können, da sie erst nach Konkurseröffnung entstanden seien und er sie vorher nicht gekannt habe.

Die Konkurseröffnung beweise, dass keine ausreichenden Mittel vorhanden gewesen seien, außerdem sei der Abgabenanspruch erst nach Konkurseröffnung entstanden.

Hinsichtlich der Umsatzsteuer 08-12/2013 und 01/2014 sei festzuhalten, dass aufgrund der wirtschaftlichen Zwangslage keine Zahlung erfolgen habe können. Die Nachforderungen durch die Umsatzsteuersonderprüfung habe der Bf. nicht erahnen können.

Für die Haftung wegen Nichtbezahlung der Lohnabgaben gelte, dass zur Umsatzsteuernachforderung Gesagte und sei daher ein schuldhaftes Verhalten nicht gegeben.

Bei der Körperschaftsteuer und den Nebenansprüchen (Pfändungsgebühren und Säumniszuschläge) handle es sich um Minimalbeträge, die abschreibungswürdig seien.

Weiters sei von ihm nicht überprüfbar, ob die lt. beiliegendem Kontoblatt gepfändeten Beträge bzw. erfolgten Zahlungen von den Umsatzsteuervorschreibungen in Abzug gebracht worden seien, es handle sich insgesamt um einen Betrag von € 78.224,31.

Die Umsatzsteuerdifferenzen hätten nur auf nichtanerkannten Versteuern beruht, deren Nichtanerkennung der Geschäftsführer nicht erkennen habe können.

Weiters sei der Haftungsbescheid unrichtig, da die Gesellschaft 2012 und 2013 aufgrund des NeuFöG von DB und DZ befreit sei. Es seien somit von DB zumindest € 27.560,76 und DZ zumindest € 2.526,52 auszuscheiden.

Aus den dargelegten Ausführungen erhele, dass dem Geschäftsführer kein Verschulden beizumessen und der Haftungsbescheid wegen Rechtswidrigkeit aufzuheben sei.

---//---

Mit Beschwerdevereinscheidung vom 23.02.2016 wurde der Beschwerde teilweise stattgegeben und der Haftungsbetrag auf folgende Abgabenschuldigkeiten im Gesamtbetrag von € 386.903,07 eingeschränkt:

<i>Abgabe</i>	<i>Zeitraum</i>	<i>Betrag</i>
Umsatzsteuer	04-12/2012	124.100,15
Umsatzsteuer	01-04/2013	52.738,60
Umsatzsteuer	08/2013	11.725,44
Umsatzsteuer	09/2013	26.471,05
Umsatzsteuer	10/2013	18.762,56
Umsatzsteuer	11/2013	20.292,59
Umsatzsteuer	12/2013	34.589,26
Umsatzsteuer	01/2014	7.778,80
Körperschaftsteuer	01-03/2014	186,01
Kammerumlage	01-03/2014	46,95
Lohnsteuer	2012	2.295,03
Dienstgeberbeitrag	2012	18.357,05
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	2012	1.703,82
Lohnsteuer	09/2013	7.293,57
Dienstgeberbeitrag	09/2013	3.702,03
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	09/2013	275,82
Lohnsteuer	11/2013	9.784,27
Dienstgeberbeitrag	11/2013	5.880,83
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	11/2013	522,74
Lohnsteuer	12/2013	6.261,72
Dienstgeberbeitrag	12/2013	3.622,60
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	12/2013	322,01
Dienstgeberbeitrag	2013	7.550,06
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	2013	671,11
Lohnsteuer	01-02/2014	9.284,10
Dienstgeberbeitrag	01-02/2014	5.201,90
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	01-02/2014	462,39

Pfändungsgebühren	2014	2.699,37
Barauslagenersätze	2014	29,20
Stundungszinsen	2013	64,04
Säumniszuschlag 1	2013	2.932,68
Säumniszuschlag 1	2014	1.295,32

Begründend wurde vorgebracht:

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

Bei Selbstbemessungsabgaben (zB Umsatzsteuervorauszahlungen, Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag) sei maßgebend, wann die Abgaben bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung abzuführen gewesen wären (zB VwGH 31.10.2000, 95/15/0137; VwGH 24.2.2004, 99/14/0278; VwGH 15.12.2004, 2004/13/0146). Maßgebend sei somit der Zeitpunkt der Fälligkeit der betreffenden Abgabe, unabhängig davon, wann sie bescheidmäßig festgesetzt werde (vgl. zB VwGH 25.1.1999, 94/17/0229; VwGH 23.1.2003, 2001/16/0291).

Bei Abgaben, bei denen sich die Fälligkeit aus § 210 Abs. 1 BAO (1 Monat ab Zustellung des Abgabenbescheides) ergebe, wie zB bei der veranlagten Körperschaftsteuer, sei grundsätzlich der Zeitpunkt der sich aus dem erstmaligen Abgabenbescheid ergebenden Fälligkeit maßgebend (vgl. VwGH 16.12.1986, 86/14/0077).

Somit sei für die Umsatzsteuer nicht die Festsetzung ausschlaggebend, sondern wann diese bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung abzuführen gewesen wäre. Es sei somit irrelevant, dass die Festsetzung nach der Konkurseröffnung erfolgt sei.

Hinsichtlich des Vorbringens, dass der Bf. die Feststellungen der Betriebsprüfung nicht gekannt habe, Umsatzsteuerdifferenzen auf der Nichtanerkennung von Vorsteuern beruht hätten sowie die Ausscheidung von DB und DZ auf Grund des NeuFöG zu erfolgen habe, werde ausgeführt, dass die Behörde daran gebunden sei, wenn einem Haftungsbescheid ein Abgabenbescheid, der an den Abgabepflichtigen ergangen sei, vorangehe. Die Behörde habe sich in der Entscheidung über die Heranziehung zur Haftung grundsätzlich an diesen Abgabenbescheid zu halten. Durch § 248 BAO sei dem Haftenden ein Rechtszug gegen den Abgabenbescheid eingeräumt.

Dem Haftungspflichtigen stehe das Recht zu, innerhalb der Beschwerdefrist den Haftungsbescheid sowie den Bescheid über den Abgabenanspruch mit Beschwerde anzufechten (§ 248 BAO), unabhängig davon, ob dieser Bescheid (Abgabenbescheid) vom Erstschuldner mit Beschwerde angefochten worden oder ob der Haftungspflichtige einer solchen Beschwerde beigetreten (§ 257 BAO) sei (VwGH 17.5.1988, 87/14/0106). Sei die Abgabe bescheidmäßig festgesetzt worden, so seien Einwände gegen

den Abgabensanspruch gemäß § 248 BAO im Abgabungsverfahren und nicht im Haftungsverfahren geltend zu machen (VwGH 26.11.2002, 99/15/0189; VwGH 16.9.2003, 2000/14/0106). Im Beschwerdeverfahren gegen den Haftungsbescheid könnten, wenn Bescheide über den Abgabensanspruch ergangen seien, Einwendungen gegen die Richtigkeit der Abgabenfestsetzung nicht mit Erfolg erhoben werden (VwGH 19.6.2002, 2002/15/0018; VwGH 24.2.2010, 2006/13/0112). Solche Einwendungen könnten nur gegen den Bescheid über den Abgabensanspruch erhoben werden (VwGH 16.9.2003, 2000/14/0106).

Somit sei im Beschwerdeverfahren des Haftungsbescheides nicht über die materiellrechtliche Richtigkeit der Umsatzsteuer sowie der Festsetzungen betreffend die Lohnabgaben abzusprechen.

Im Haftungsverfahren sei es Aufgabe des gesetzlichen Vertreters darzutun, weshalb er in seinem Verantwortungsbereich als Geschäftsführer nicht dafür Sorge getragen habe, dass die fälligen Abgabenschuldigkeiten der Primärschuldnerin entrichtet worden seien, widrigenfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung angenommen werden dürfe (z.B. VwGH 24.6.2010, 2009/16/0206). In der Regel werde nämlich nur der Vertreter jenen ausreichenden Einblick in die Gebarung des Vertretenen haben, der ihm entsprechende Behauptungen und Nachweise ermögliche (vgl. VwGH 25.2.2010, 2009/16/0246). Das Ausreichen der Mittel zur Abgabentrichtung habe nicht die Abgabenbehörde nachzuweisen; vielmehr habe der Vertreter das Fehlen ausreichender Mittel schlüssig darzulegen (vgl. VwGH 15.6.2005, 2005/13/0048).

Reichten die Mittel des Vertretenen nicht aus, die offenen Schuldigkeiten zur Gänze zu entrichten, so sei der Vertreter grundsätzlich zur Befriedigung der Schulden im gleichen Verhältnis (anteilig) verpflichtet (Gleichbehandlungsgrundsatz). Die Gleichbehandlung sämtlicher Gläubiger beziehe sich auf die jeweiligen Fälligkeitszeitpunkte einerseits und das Vorhandensein liquider Mittel andererseits (VwGH 21.12.2005, 2004/14/0146). Der Vertreter dürfe hierbei Abgabenschuldigkeiten nicht schlechter behandeln als die übrigen Schuldner. Bei Verletzung des Gleichbehandlungsgrundsatzes erstrecke sich die Haftung des Vertreters nur auf jenen Betrag, um den bei gleichmäßiger Behandlung sämtlicher Gläubiger die Abgabenbehörde mehr erlangt hätte, als sie infolge des pflichtwidrigen Verhaltens des Vertreters tatsächlich bekommen habe (z.B. VwGH 11.5.2000, 2000/16/0347). Dem Vertreter obliege 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 (vgl. VwGH 21.3.2012, 2012/16/0048).

Ausnahmen vom Gleichbehandlungsgrundsatz bestünden für Abfuhrabgaben, nämlich für Lohnsteuer (zB VwGH 19.12.2002, 2001/15/0029; VwGH 29.1.2004, 2000/15/0168; VwGH 15.12.2004, 2004/13/0146), Kapitalertragsteuer (zB VwGH 16.2.2000, 95/15/0046) und Beträge gemäß § 99 EStG.

Hinsichtlich der Nichtbezahlung der Lohnsteuer werde darauf hingewiesen, dass der Arbeitgeber die Lohnsteuer von dem tatsächlich zur Auszahlung gelangenden niedrigeren Betrag zu berechnen und einzubehalten habe, wenn die ihm zur Verfügung stehenden Mittel zur Zahlung des vollen vereinbarten Arbeitslohnes nicht ausgereicht hätten (§ 78 Abs. 3 EStG). In solchen Fällen dürften Löhne somit nicht in voller Höhe ausgezahlt werden und seien sie (wie auch andere Schuldigkeiten) anteilig zu kürzen; die auf den gekürzten Lohnbetrag entfallende Lohnsteuer sei zur Gänze zu entrichten (vgl. zB VwGH 16.2.2000, 95/15/0046).

Die Konkurseröffnung beweise, dass keine ausreichenden Mittel vorhanden gewesen seien, um alle Gläubiger zu befriedigen. 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 wären, wäre dem Bf. oblegen. Da er diesen Nachweis nicht erbracht habe, könnten ihm die uneinbringlichen Abgaben zur Gänze vorgeschrieben werden. Dies gelte auch für den von ihm vorgebrachten Sachverhalt, dass keinerlei Zahlungen an die Gläubiger mehr vorgenommen worden seien. Auch hier wäre diese Tatsache von ihm nachzuweisen gewesen.

Die Haftung umfasse alle Abgaben, die der Hauptschuldner auf Grund einer schuldhaften Pflichtverletzung des in den §§ 80 ff. BAO bezeichneten Vertreters nicht entrichtet habe. Eine Einschränkung auf bestimmte Abgaben bestehe nicht. Die Haftung umfasse somit auch Nebenansprüche gemäß § 3 Abs. 2 BAO.

Laut Insolvenzdateiabfrage sei der Schlussverteilungsentwurf des Masseverwalters mit einer Verteilungsquote von 8,43% genehmigt worden. Die gepfändeten Beträge bzw. erfolgten Zahlungen seien am Abgabekonto der Gesellschaft saldowirksam verbucht worden. Die im Insolvenzverfahren angemeldeten Abgaben seien im Haftungsverfahren um die Zahlungen iHv € 41.682,48 (dies entspreche einer Quote in Höhe von 8,88%) vermindert worden. Am Abgabekonto seien die Zahlungen saldowirksam verbucht worden und hätten lediglich die Umsatzsteuer 04-12/2012 und damit nicht die restlichen Abgabenrückstände reduziert. Daher wichen die Beträge am Abgabekonto von den haftungsgegenständlichen Beträgen ab.

Infolge der schuldhaften Pflichtverletzung durch den Bf. könne 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 sei.

Die Geltendmachung der Haftung liege im Ermessen der Abgabenbehörde, das sich innerhalb der vom Gesetz aufgezeigten Grenzen (§ 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 die Bedeutung „berechtigzte Interessen der Partei“, dem Gesetzesbegriff „Zweckmäßigkeit“ die Bedeutung „öffentliches Anliegen an der

Einbringung der Abgaben mit allen gesetzlich vorgesehenen Mitteln und Möglichkeiten“ beizumessen. Da der öffentliche Auftrag zur Ergreifung aller Mittel, vollstreckbare Abgaben einzubringen, bei einer vorzuwerfenden Pflichtverletzung allfällige Einzelinteressen verdränge, habe sich das Finanzamt veranlasst gesehen, die gesetzliche Vertreterhaftung im erforderlichen Ausmaß geltend zu machen.

Auf Grund des Vorliegens der Voraussetzungen des § 9 Abs. 1 BAO iVm § 80 ff BAO sei somit die Inanspruchnahme für aushaftende Abgabenschuldigkeiten der GmbH im Ausmaß von € 386.903,07 zu Recht erfolgt.

---//---

Fristgerecht beantragte der Bf. mit Schreiben vom 29.02.2016 die Vorlage der Beschwerde zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht und brachte ergänzend vor, dass es sicherlich rechtswidrig sei, für Beträge zur Haftung herangezogen zu werden, wenn diese Beträge überhaupt nicht fällig und rechtswidrig vorgeschrieben worden seien. Hier handle es sich insbesondere um die Dienstgeberbeiträge und Zuschläge zu den Dienstgeberbeiträgen.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Gemäß § 9 Abs. 1 BAO haften die in den §§ 80 ff bezeichneten Vertreter neben den durch sie vertretenen Abgabepflichtigen für die diese treffenden Abgaben insoweit, als die Abgaben infolge schuldhafter Verletzung der den Vertretern auferlegten Pflichten nicht eingebracht werden können.

Gemäß § 80 Abs. 1 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.

Persönliche Haftungen erstrecken sich gemäß § 7 Abs. 2 BAO auch auf Nebenansprüche im Sinne des § 3 Abs. 1 und 2. Zu diesen Nebenansprüchen gehören gemäß § 3 Abs. 2 lit. d insbesondere die Nebengebühren der Abgaben, wie die Stundungs- und Aussetzungszinsen, der Säumniszuschlag und die Kosten (Gebühren und Auslagenersätze) des Vollstreckungs- und Sicherungsverfahrens, worunter gemäß § 26 AbgEO insbesondere Pfändungsgebühren und die durch die Vollstreckungsmaßnahmen verursachten Barauslagen (somit auch Postgebühren) fallen.

Uneinbringlichkeit

Die Haftung nach § 9 Abs. 1 BAO ist eine Ausfallhaftung (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 91,12% fest, da m it Beschluss des Landesgerichtes St. Pölten vom D-3 der über das Vermögen der G-1 am D-4 eröffnete Konkurs nach Verteilung einer Quote von 8,88% aufgehoben wurde.

Vertreterstellung

Unbestritten ist auch, dass der Bf. Geschäftsführer der genannten Gesellschaft im Zeitraum vom D-5 bis D-4 (Konkurseröffnung) war.

Daraus erhellt, dass der Bf. für folgende Abgaben, die erst danach fällig wurden, nicht zur Haftung herangezogen werden kann:

Abgabe	Zeitraum	Betrag	Fälligkeit
Säumniszuschlag 1	2014	946,24	17.04.2014
Kammerumlage	01-03/2014	49,95	15.05.2014

Darüber hinaus scheinen im Haftungsbescheid zwar lediglich die Lohnabgaben 01-02/2014 auf, jedoch mit den gesamten für den Zeitraum 01-04 von der Lohnsteuerprüfung festgesetzten Beträgen, weshalb die Beträge um die Hälfte der festgesetzten, nicht der im Haftungsbescheid unter Berücksichtigung der angenommenen Quote von 3% enthaltenen Beträge zu vermindern waren:

Abgabe	Zeitraum	Betrag	Fälligkeit
Lohnsteuer	01-02/2014	5.578,85	17.03.2014
Dienstgeberbeitrag	01-02/2014	3.122,89	17.03.2014
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	01-02/2014	277,59	17.03.2014

Verrechnung

In den Fällen einer zusammengefassten Verbuchung der Gebarung sind gemäß § 214 Abs. 1 BAO Zahlungen und sonstige Gutschriften, soweit im Folgenden nicht anderes bestimmt ist, auf die dem Fälligkeitstag nach ältesten verbuchten Abgabenschuldigkeiten zu verrechnen; an die Stelle des Fälligkeitstages hat der davon abweichende zuletzt maßgebliche gesetzlich zustehende oder durch Bescheid zuerkannte Zahlungstermin zu treten. Haben mehrere Abgabenschuldigkeiten denselben Fälligkeitstag oder denselben davon abweichenden Zahlungstermin und reicht ein zu verrechnender Betrag zur Tilgung aller gleichzeitig zu entrichtenden Abgabenschuldigkeiten nicht aus, so hat die Verrechnung bei demselben Zahlungstermin auf die dem Fälligkeitstag nach ältesten verbuchten Abgabenschuldigkeiten und bei demselben Fälligkeitstag auf die früher verbuchten Abgabenschuldigkeiten zu erfolgen. (...)

Dem der Abgabenbehörde auf dem Zahlungsbeleg bekannt gegebenen Verwendungszweck entsprechend zu verrechnen sind gemäß § 214 Abs. 4 BAO

Zahlungen, soweit sie Abgabenschuldigkeiten oder im Finanzstrafverfahren oder im Abgabenstrafverfahren verhängte Geldstrafen oder Wertersatzes oder sonstige hierbei angefallene Geldansprüche betreffen. Dies gilt sinngemäß für die Verwendung sonstiger Gutschriften, soweit sie im Zusammenhang mit einer in den Abgabenvorschriften vorgesehenen Selbstbemessung oder Einbehaltung und Abfuhr von Abgaben entstehen.

Zum Einwand des Bf., dass nicht überprüfbar sei, ob die gepfändeten Beträge bzw. erfolgten Zahlungen von insgesamt € 78.224,31 von den Umsatzsteuervorschreibungen in Abzug gebracht worden seien, wird festgestellt, dass Verrechnungsweisungen nach § 214 Abs. 4 BAO nur für Zahlungen und im Zusammenhang mit Selbstbemessungsabgaben stehenden sonstigen Gutschriften möglich sind, nicht aber für gepfändete Beträge, die daher gemäß § 214 Abs. 1 BAO auf die dem Fälligkeitstag nach ältesten verbuchten Abgabenschuldigkeiten zu verrechnen sind.

Für die Zahlungen vom 12.12.2013 von € 25.450,78 sowie vom 16.01.2014 von € 19.389,91 (in Höhe von € 18.256,28, der Rest war mit dem ältesten Rückstand zu verrechnen) wurden Verrechnungsweisungen erteilt, die Minderungen von (überwiegend) haftungsgegenständlichen Abgaben bewirkten.

Folgende Verrechnungen wurden durchgeführt:

<i>Datum</i>	<i>Zahlung / sonstige Gutschrift / Pfändung</i>	<i>verrechnet auf</i>	<i>Betrag</i>	<i>verbleibt</i>
12.12.2013	25.450,78	Umsatzsteuer 08/2013	13.030,66	0,00
		Lohnsteuer 09/2013	7.999,09	0,00
		Dienstgeberbeitrag 09/2013	4.060,13	0,00
		Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 09/2013	360,90	0,00
16.01.2014	138,90	Säumniszuschlag 1 2013 (nicht haftungsgegenständlich)	138,90	165,27
16.01.2014	19.389,91	Säumniszuschlag 1 2013 (nicht haftungsgegenständlich)	165,27 6.757,95	0,00 29.031,64
		Umsatzsteuer 09/2013	7.934,22	0,00
		Lohnsteuer 10/2013	4.314,25	0,00
		Dienstgeberbeitrag 10/2013	383,49	0,00
		Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 10/2013		
14.02.2014	1.508,76	Umsatzsteuer 09/2013	1.508,76	27.522,88
19.02.2014	21.872,42	Umsatzsteuer 09/2013	21.872,42	5.650,46
24.02.2014	1.409,76	Umsatzsteuer 09/2013	1.409,76	4.240,70
28.02.2014	19.168,63	Umsatzsteuer 09/2013	4.240,70	0,00
		Säumniszuschlag 1 2013	320,49	0,00
		(fällig am 18.11.2013)	14.607,44	5.970,05

		Umsatzsteuer 10/2013		
21.03.2014	14.735,93	Umsatzsteuer 10/2013	5.970,05	0,00
		Lohnsteuer 11/2013	8.765,88	1.964,84

Daraus erhellt, dass der Bf. aufgrund der erfolgten Verrechnung und Tilgung für folgende Abgaben nicht mehr bzw. mit vermindertem Betrag (vorläufig, ohne Berücksichtigung der Konkursquote) zur Haftung in Anspruch genommen werden kann:

<i>Abgabe</i>	<i>Zeitraum</i>	<i>Betrag</i>
Umsatzsteuer	08/2013	0,00
Lohnsteuer	09/2013	0,00
Dienstgeberbeitrag	09/2013	0,00
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	09/2013	0,00
Umsatzsteuer	09/2013	0,00
Säumniszuschlag 1	2013	0,00
Umsatzsteuer	10/2013	0,00
Lohnsteuer	11/2013	1.964,84

Akzessorietät

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), war die Haftung für die Umsatzsteuer 04-12/2012, mit der die (Quoten-) Zahlungen verrechnet wurden, auf den Betrag von € 82.118,49 (vorläufig) zu vermindern.

Konkursquote

Die mit Beschluss des Landesgerichtes St. Pölten vom 10.11.2015 genehmigte Quote von 8,43% laut Schlussverteilungsentwurf des Masseverwalters wird nunmehr von den im Zeitpunkt der Erlassung des Haftungsbescheides aushaftenden haftungsgegenständlichen Abgaben, deren Höhe wegen der Berücksichtigung einer vermuteten Quote von 3% nicht mit den im Haftungsbescheid enthaltenen Beträgen übereinstimmt, bzw. den oben ausgeführten Minderungen abgezogen:

<i>Abgabe</i>	<i>Zeitraum</i>	<i>aushaftende Beträge</i>	<i>abzüglich Quote von 8,43%</i>
Umsatzsteuer	04-12/2012	82.118,49	75.195,90
Umsatzsteuer	01-04/2013	57.840,11	52.964,19

Umsatzsteuer	11/2013	22.255,53	20.379,39
Umsatzsteuer	12/2013	37.935,14	34.737,21
Umsatzsteuer	01/2014	8.531,26	7.812,07
Lohnsteuer	2012	2.517,03	2.304,84
Dienstgeberbeitrag	2012	21.022,08	19.249,92
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	2012	1.868,63	1.711,10
Lohnsteuer	11/2013	1.964,84	1.799,20
Dienstgeberbeitrag	11/2013	6.449,69	5.905,98
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	11/2013	573,31	524,98
Lohnsteuer	12/2013	6.867,43	6.288,51
Dienstgeberbeitrag	12/2013	3.973,02	3.638,09
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	12/2013	353,16	323,39
Dienstgeberbeitrag	2013	8.280,39	7.582,35
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	2013	736,03	673,98
Lohnsteuer	01-02/2014	5.578,85	5.108,55
Dienstgeberbeitrag	01-02/2014	3.122,89	2.859,63
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	01-02/2014	277,59	254,19
Körperschaftsteuer	01-03/2014	204,00	186,80
Stundungszinsen	2013	70,24	64,32
Säumniszuschlag 1	2013	762,13	697,88
Säumniszuschlag 1	2013	1.133,63	1.038,06
Säumniszuschlag 1	2013	656,51	601,17
Säumniszuschlag 1	2013	343,60	314,63
Säumniszuschlag 1	2014	445,11	407,59
Pfändungsgebühren	2014	918,53	841,10
Barauslagenersatz	2014	25,34	23,20
Pfändungsgebühren	2014	1.180,65	1.081,12
Barauslagenersatz	2014	0,62	0,56
Pfändungsgebühren	2014	861,30	788,69
Barauslagenersatz	2014	6,06	5,55

Summe	255.364,14
-------	------------

Vertretbare Rechtsansicht

Der nach Abgabenvorschriften Haftungspflichtige kann gemäß § 248 BAO unbeschadet der Einbringung einer Bescheidbeschwerde gegen seine Heranziehung zur Haftung (Haftungsbescheid, § 224 Abs. 1) innerhalb der für die Einbringung der Bescheidbeschwerde gegen den Haftungsbescheid offenstehenden Frist auch gegen den Bescheid über den Abgabeananspruch Bescheidbeschwerde einbringen.

Dem Vorbringen des Bf., dass er die subjektive Meinung vertreten habe, dass die von ihm vorgelegten Rechnungen inhaltlich richtig gewesen seien, muss entgegengehalten werden, dass Einwendungen gegen den Abgabeananspruch nicht mit Erfolg im Haftungsverfahren vorgebracht werden können, sondern ausschließlich im Beschwerdeverfahren gemäß § 248 BAO betreffend Bescheide über den Abgabeananspruch, zumal nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes auch die nach § 9 BAO erforderliche Verschuldensprüfung von der objektiven Richtigkeit der Abgabefestsetzung auszugehen hat (VwGH 27.2.2008, 2005/13/0094).

Da jedoch nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 29.1.2015, 2011/16/0136; VwGH 22.4.2015, 2013/16/0208) ein entschuldbarer Rechtsirrtum bzw. das Handeln auf Grund einer vertretbaren Rechtsansicht die Annahme eines Verschuldens ausschließen kann, war das diesbezügliche Vorbringen des Bf. dennoch zu würdigen. Dabei können allerdings die in den Lohnsteuer- und Umsatzsteuerprüfungsberichten getroffenen Sachverhaltsfeststellungen im Haftungsverfahren nicht angefochten werden, da die Behörde daran gebunden ist und sich in der Entscheidung über die Heranziehung zur Haftung grundsätzlich an einen Abgabebescheid zu halten hat, wenn einem Haftungsbescheid ein solcher vorangeht (VwGH 3.7.2003, 2000/15/0043).

Gesetzesunkenntnis oder irrtümlich objektiv fehlerhafte Rechtsauffassungen sind aber nur dann entschuldbar und nicht als Fahrlässigkeit zuzurechnen, wenn die objektiv gebotene, der Sache nach pflichtgemäße, nach den subjektiven Verhältnissen zumutbare Sorgfalt nicht außer Acht gelassen wurde. Ein nicht vorwerfbarer Rechtsirrtum wird durch den bloßen Hinweis auf eine andere Rechtsmeinung im Übrigen noch nicht dargetan (vgl. VwGH 26.08.2009, 2007/13/0024).

Hinsichtlich der von der Umsatzsteuersonderprüfung festgesetzten Umsatzsteuernachforderungen brachte der Bf. vor, dass die Differenzen auf nicht anerkannten Vorsteuern beruhten, deren Nichtanerkennung er nicht habe erkennen können.

Dazu wurde seitens der Betriebsprüfung festgestellt, dass sogenannte Deckungsrechnungen von Firmen vorgelegt wurden, die als Scheinfirmen fungierten, deren tatsächliche Existenz nicht erwiesen werden konnte. Hingegen war das bei diesen Firmen angeblich gemeldete Personal tatsächlich für die G-1 tätig.

Eine vertretbare Rechtsansicht liegt hier somit nicht vor.

Dem weiteren Vorbringen des Bf., dass die Gesellschaft in den Jahren 2012 und 2013 aufgrund des NeuFöG von der Entrichtung der Dienstgeberbeiträge und Zuschläge zu den Dienstgeberbeiträgen befreit gewesen sei, kann nicht gefolgt werden, weil er eine Neugründung des Unternehmens zu Unrecht annahm, obwohl sämtliche gesetzliche Voraussetzungen dafür nicht vorlagen, da ein Erwerb eines Betriebes aus einer Konkursmasse oder unmittelbar vor Konkurseröffnung keine Neugründung darstellt, zumal ein Teil der wesentlichen Betriebsgrundlagen sowie des Personals übernommen wurden.

Auch in diesem Fall liegt eine vertretbare Rechtsansicht nicht vor.

Darüber hinaus betrafen die Feststellungen der Lohnsteuerprüfung sich aus dem Rechenwerk der Gesellschaft ergebende Abfuhrdifferenzen, deren Nichtmeldung und Nichtabfuhr keinem entschuldbaren Rechtsirrtum geschuldet sein können.

Dem Vertreter obliegt die Erfüllung der abgabenrechtlichen Pflichten der Gesellschaft. Insbesondere ist im Rahmen dieser Verpflichtung für die rechtzeitige und vollständige Entrichtung der Abgaben Sorge zu tragen.

Aus dem Einwand des Bf., dass er die aufgrund von Betriebsprüfungen (Lohnabgaben 2012, 2013 und 01-02/2014 am 26.05.2014 sowie Umsatzsteuer 04-12/2012 und 01-04/2013 am 21.10.2014) festgesetzten Abgaben nicht entrichten habe können, da sie erst nach Konkurseröffnung entstanden seien, lässt sich nichts gewinnen, da es sich dabei um Selbstbemessungsabgaben handelt, die allesamt bereits vor der Eröffnung des Konkursverfahrens entstanden und fällig waren, da es hierzu keiner bescheidmäßigen Festsetzung bedarf.

Gleichbehandlung

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).

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 schuldhafte Pflichtverletzung angenommen werden darf (vgl. VwGH 9.7.1997, 94/13/0281).

Im gegenständlichen Fall bringt der Bf. jedoch keine triftigen Gründe, aus denen ihm die Erfüllung seiner abgabenrechtlichen Pflichten unmöglich gewesen wäre, vor. Es wurde lediglich behauptet, dass aufgrund der wirtschaftlichen Zwangslage keine Zahlung habe erfolgen können.

Dass dem Bf. keine Mittel zur Entrichtung der haftungsgegenständlichen Abgaben zur Verfügung gestanden wären, widerspricht allerdings der Aktenlage, wonach laut eigenen Meldungen und nach den Feststellungen der Lohnsteuerprüfung Löhne bis zuletzt ausbezahlt wurden. Darüber hinaus gehen aus dem Jahresabschluss zum 31.12.2012 Kassenbestände bzw. Bankguthaben in Höhe von € 38.279,64 hervor.

Entgegen seiner Rechtsansicht beweist die Konkurseröffnung nicht, dass zu den davorliegenden einzelnen Fälligkeitszeitpunkten keine ausreichenden Mittel vorhanden gewesen seien.

Was eine allfällige Gleichbehandlung der Gläubiger betrifft, so wäre dies vom Bf. zu behaupten und zu beweisen gewesen.

Am Bf., dem als Geschäftsführer der Primärschuldnerin ausreichend Einblick in die Gebarung zustand, wäre es gelegen gewesen, das Ausmaß der quantitativen Unzulänglichkeit der in den Fälligkeitszeitpunkten der Abgaben zur Verfügung stehenden Mittel nachzuweisen (VwGH 19.11.1998, 97/15/0115), da nicht die Abgabenbehörde das Ausreichen der Mittel zur Abgabentrachtung nachzuweisen hat, sondern der zur Haftung herangezogene Geschäftsführer das Fehlen ausreichender Mittel (VwGH 23.4.1998, 95/15/0145).

Weist der Haftungspflichtige nach, welcher Betrag bei anteilsmäßiger Befriedigung der Forderungen an die Abgabenbehörde abzuführen gewesen wäre, dann haftet er nur für die Differenz zwischen diesem und dem tatsächlich bezahlten Betrag. Tritt der Vertreter diesen Nachweis nicht an, dann kann ihm die uneinbringliche Abgabe zur Gänze vorgeschrieben werden (VwGH 28.9.2004, 2001/14/0176).

Den im Rahmen der besonderen Behauptungs- und Konkretisierungspflicht zur Feststellung des für die aliquote Erfüllung der Abgabenschuld zur Verfügung stehenden Teiles vom Gesamtbetrag der liquiden Mittel geforderte Liquiditätsstatus - in Form einer Gegenüberstellung von liquiden Mitteln und Verbindlichkeiten zum jeweiligen Fälligkeitstag der haftungsgegenständlichen Abgaben, wobei es auf die Abgabenverbindlichkeiten einerseits und die Summe der übrigen Verbindlichkeiten andererseits ankommt - hat der Bf. jedoch trotz mehrmaliger Hinweise und Aufforderungen nicht aufgestellt.

Im Hinblick auf die unterlassene Behauptung und Konkretisierung des Ausmaßes der Unzulänglichkeit der in den Fälligkeitszeitpunkten zur Verfügung gestandenen Mittel zur Erfüllung der vollen Abgabenverbindlichkeiten kommt eine Beschränkung der Haftung des Bf. bloß auf einen Teil der von der Haftung betroffenen Abgabenschulden nicht in Betracht (VwGH 21.1.1991, 90/15/0055).

Für aushaftende Abfuhrabgaben wie die Lohnsteuer gelten aber ohnedies 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.

Kausalität

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.

Ermessen

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.

Conclusio

Auf Grund des Vorliegens der gesetzlichen Voraussetzungen des § 9 Abs. 1 BAO erfolgte somit die Inanspruchnahme des Bf. als Haftungspflichtiger für die Abgabenschuldigkeiten der G-1 im Ausmaß von nunmehr € 255.364,14 zu Recht.

Informativ wird festgestellt, dass über das Vermögen des Bf. mit Beschluss des Bezirksgerichtes Donaustadt vom D-6 das Schuldenregulierungsverfahren eröffnet und nach Schlussverteilung am D-7 aufgehoben wurde. Zusage der am 28.09.2016 und 13.10.2017 am Abgabenkonto der Gesellschaft eingelangten Quotenzahlungen bestehen für den Bf. betreffend den angefochtenen Haftungsbescheid keinerlei Zahlungsverpflichtungen mehr.

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 24. Februar 2020