

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch in der Beschwerdesache A., vertreten durch Stefanov Steuerberatung GmbH, Josefstädter Straße 75-77 Tür 20, 1080 Wien, über die Beschwerde vom 04.12.2017 gegen den Haftungsbescheid gemäß §§ 9, 80 BAO der belangten Behörde Finanzamt Wien 4/5/10 vom 10.11.2017 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 27.2.2020 und Abhaltung einer nichtöffentlichen Sitzung des Senates am 30.4.2020 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

Mit Haftungsbescheid vom 10.11.2017 wurde der Bf. gemäß §§ 9, 80 BAO für folgende offenen Abgabenschuldigkeiten der GmbH zur Haftung herangezogen:

Abgabe	Zeitraum	Betrag
SZA	2015	63,88
EG	2015	70,29
BAL	2015	3,10
K	4-6/2015	62,00
U	3/2015	969,38
L	4/2015	550,16
U	4/2015	889,72
L	5/2015	550,16
U	5/2015	1.578,97
L	6/2015	620,16
K	7-9/2015	62,00
U	6/2015	797,15

U	7/2015	816,93
L	7/2015	620,16

Zur Begründung wurde ausgeführt:

"1., Gemäß § 80 Abs 1 BAO haben die zur Vertretung juristischer Personen Berufenen alle Pflichten zu erfüllen, die den von ihnen Vertretenen obliegen, und insbesondere dafür zu sorgen, dass die Abgaben aus den Mitteln, die sie verwalten, entrichtet werden.

2., Gemäß § 9 Abs 1 leg. cit. haften die in § 80 Abs 1 leg. cit. erwähnten Personen neben den durch sie vertretenen Abgabepflichtigen für diese Abgaben insoweit, als die Abgaben Infolge schuldhafter Verletzung der ihnen auferlegten Pflichten nicht eingebracht werden können.

3., Gemäß § 1298 ABGB obliegt dem, der vorgibt, dass er an der Erfüllung seiner gesetzlichen Verpflichtung ohne sein Verschulden verhindert war, der Beweis.

4., Aus dem Zusammenhang dieser Bestimmungen ergibt sich, dass der wirksam bestellte Vertreter einer juristischen Person, der die Abgaben der juristischen Person nicht entrichtet hat, für diese Abgaben haftet, wenn sie bei der juristischen Person nicht eingebracht werden können und er nicht beweist, dass die Abgaben ohne sein Verschulden nicht entrichtet werden konnten.

5., Sie waren im Zeitraum von 23.07.2014 bis 25.10.2016 unbestritten handelsrechtlicher Geschäftsführer der GmbH, also einer juristischen Person, und daher gemäß § 18 GesmbHG zu deren Vertretung berufen. Sie waren somit auch verpflichtet, die Abgaben aus deren Mitteln zu bezahlen.

6., Hinsichtlich der Heranziehung für aushaftende Umsatzsteuer ist folgendes festzuhalten:

Gemäß § 21 Abs 1 UstG 1994 hat der Unternehmer spätestens am Tag (Fälligkeitstag) des auf den Kalendermonat (Voranmeldungszeitraum) zweitfolgenden Kalendermonates 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 Abs. 2 und des § 16 leg. cit., selbst zu berechnen hat. Der Unternehmer hat eine sich ergebene Vorauszahlung spätestens am Fälligkeitstag zu entrichten. Für folgende Zeiträume - siehe Haftungsbescheid - wurde die Umsatzsteuer gemeldet, festgesetzt bzw. rechtskräftig veranlagt, jedoch nicht entrichtet.

7., in diesem Zusammenhang ist auf die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu verweisen, wonach es Sache des Geschäftsführers ist, die Gründe darzulegen, die ihn ohne sein Verschulden daran gehindert haben, die ihm obliegende abgabenrechtliche Verpflichtung zu erfüllen, widrigenfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung gem. § 9 Abs. 1 BAO angenommen werden darf (VwGH v. 18. Oktober 1995, 91/13/0037,0038). Demnach haftet der Geschäftsführer für die nicht entrichteten Abgaben der Gesellschaft auch dann, wenn die Mittel, die ihm für die Entrichtung aller Verbindlichkeiten der Gesellschaft zur Verfügung

standen, 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.

8., Hinsichtlich der Heranziehung zur Haftung für ausstehende Lohnsteuer ist festzuhalten, dass gemäß § 78 Abs. 1 EStG 1988 der Arbeitgeber die Lohnsteuer des Arbeitnehmers bei jeder Lohnzahlung einzubehalten hat. Es wäre Ihre Pflicht gewesen, für eine zeitgerechte Lohnsteuerabfuhr Sorge zu tragen. Sie hingegen haben die Abfuhr der angeführten fälligen Lohnsteuerbeträge unterlassen. Es wird in diesem Zusammenhang hervorgehoben, dass der Arbeitgeber gemäß § 78 Abs. 3 leg. cit. für den Fall, dass die ihm zur Verfügung stehenden Mittel zur Zahlung des vollen vereinbarten Arbeitslohnes nicht ausreichen, verpflichtet ist, die Lohnsteuer von dem tatsächlichen zur Auszahlung gelangenden, niedrigeren Betrag, zu berechnen, einzubehalten und abzuführen. In der Nichtbeachtung dieser Verpflichtung ist jedenfalls ein schuldhaftes Verhalten zu erblicken (vgl. Erk. des Vw. GH vom 18. September 1985. Zl. 84/13/0085).

9., Hinsichtlich anderer Abgaben, die für das Geschäftsergebnis einer juristischen Person nicht erfolgsneutral sind, ist es Sache des gemäß § 80 BAO befugten Vertreters, darzutun, weshalb er nicht dafür Sorge tragen konnte, dass die anfallenden Abgaben rechtzeitig entrichtet wurden, widrigenfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung angenommen werden darf. In der Regel wird nämlich nur der Geschäftsführer jenen ausreichenden Einblick in die Gebarung der Gesellschaft haben, der ihm entsprechende Behauptungen und Nachweise ermöglicht. Außerdem trifft den Haftenden (§ 77 Abs. 2 BAO), die gleiche Offenlegungs- und Wahrheitspflicht (§ 119 leg. cit.) wie den Abgabenschuldigen, sodass er zeitgerecht für die Möglichkeit des Nachweises seines pflichtgemäßen Verhaltens vorzusorgen hat. Der zur Haftung herangezogene Geschäftsführer hat daher das Fehlen ausreichender Mittel zur Abgabentrichtung nachzuweisen. Außerdem hat er darzutun, dass er die Abgabenforderungen bei der Verwendung der vorhandenen Mittel nicht benachteiligt hat (vgl. Erk. des VwGH vom 17. September 1986, Zl. 84/13/0198; vom 13. November 1987, Zl. 85/17/0035 und vom 13. September 1988, Zl. 87/14/0148). Da Sie Ihren abgabenrechtlichen Verpflichtungen im angeführten Umfang nicht nachgekommen sind und die Abgaben bei der o. a. Gesellschaft uneinbringlich sind, war wie im Spruch zu entscheiden.

10., Letztlich wird auf die Bestimmungen des § 7 Abs. 2 BAO verwiesen, wonach sich persönliche Haftungen auch auf Nebenansprüche erstrecken.

11., Durch die Einstellung des Geschäftsbetriebes bei der o.a. Firma ist die Uneinbringlichkeit des Abgabenrückstandes beim Primärschuldner entstanden.

Dagegen richtet sich die Beschwerde vom 4.12.2017 mit folgenden Ausführungen:

"Gegen den Haftungsbescheid vom 10.11.2017 betr. die Haftung als gesetzlicher Vertreter der Firma GmbH für Rückstände gegenüber dem Finanzamt aus dem Jahr 2016 mit folgender Begründung:

Unser Mandant war zum Geschäftsführer der GmbH in dem Zeitraum 23.07.2014 - 28.10.2016 bestellt und erfüllte seine Pflichten als gesetzlicher Vertreter immer nach bestem Wissen und Gewissen. Er erkannte rechtzeitig, dass Liquidationsengpässe entstanden und traf sämtliche ihm zur Verfügung stehenden Maßnahmen, um die Zahlungen an Finanzamt rechtzeitig und in voller Höhe zu veranlassen.

Dies führte zu heftigen Konflikten mit den Gesellschaftern. Nachdem er alle Möglichkeiten ausgeschöpft hatte die Rückstände beim Finanzamt zu tilgen, erklärte er am 25.10.2016 seinen Austritt als Geschäftsführer der Gesellschaft vor dem Firmenbuchgericht.

Die geforderten Beträge, unter anderem für Umsatzsteuer und Lohnsteuer, für den Zeitraum März 2015 - Juli 2015 iHv EUR 7.654,06, wurden im Rahmen der gesetzlich vorgesehen Fristen gemeldet und zum Stichtag 04.12.2017 vollständig beglichen. Gemäß § 214 Abs. 1 BAO seien in den Fällen einer zusammengefassten Verbuchung der Gebahrung Zahlungen und sonstige Gutschriften auf die dem Fälligkeitstag nach ältesten verbuchten Abgabenschuldigkeiten zu verrechnen. Da die Zahlungen beim Finanzamt nicht richtig zugeordnet wurden, besteht derzeit ein Rückstand auf dem Finanzamtskonto aus früheren Perioden, der aber bereits beglichen wurde. Richtigerweise sollten die Zahlungen an das Finanzamt, die ohne Verrechnungsanweisung durchgeführt wurden, immer die jeweils älteste Schuld tilgen.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 4.6.2018 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen und dies wie folgt begründet:

"Nach Überprüfung des Abgabekontos (siehe Beilage A) ergibt sich, dass sämtliche geleistete Zahlungen im Zeitraum vom 23.07.20014 bis 28.10.2016 laut Verrechnungsweisung verbucht wurden.

Eine Verbuchung gemäß § 214 BAO ist somit erfolgt.

Der Saldo bei Übernahme der Geschäftsführertätigkeit mit 23.07.2014 ergab ein Guthaben in Höhe von € 597,72.

Anhand dieser Tatsache kann der Geschäftsführer Herr A keine alten Rückstände abgedeckt haben, sondern die Zahlungen wurden für die laufenden Abgaben während der Geschäftsführertätigkeit verwendet.

Ihr Argument in der Beschwerde vom 04.12.2017, dass die Zahlungen zur Abdeckung von alten Rückständen verwendet wurden, geht somit ins Leere.

Der § 9 BAO stellt nicht auf eine faktische Wahrnehmung der steuerlichen Angelegenheiten ab.

Maßgebend für die Vertreterhaftung ist die gesellschaftsrechtliche Stellung als Geschäftsführer der GmbH."

Dagegen richtet sich der Vorlageantrag vom 10.7.2018:

"Unser Mandant war zum Geschäftsführer der GmbH in dem Zeitraum 23.07.2014 - 28.10.2016 bestellt und erfüllte seine Pflichten als gesetzlicher Vertreter immer nach bestem Wissen und Gewissen. Er erkannte rechtzeitig, dass Liquidationsengpässe entstanden und traf sämtliche ihm zur Verfügung stehenden Maßnahmen, um die Zahlungen an Finanzamt rechtzeitig und in voller Höhe zu veranlassen.

Dies führte zu heftigen Konflikten mit den Gesellschaftern. Nachdem er alle Möglichkeiten ausgeschöpft hatte die Rückstände beim Finanzamt zu tilgen, erklärte er am 25.10.2016 seinen Austritt als Geschäftsführer der Gesellschaft vor dem Firmenbuchgericht.

Die geforderten Beträge, unter anderem für Umsatzsteuer und Lohnsteuer, für den Zeitraum März 2015 - Juli 2015 iHv EUR 7.654,06, wurden im Rahmen der gesetzlich vorgesehen Fristen gemeldet und zum Stichtag 04.12.2017 vollständig beglichen. Gemäß § 214 Abs. 1 BAO seien in den Fällen einer zusammengefassten Verbuchung der Gebarung Zahlungen und sonstige Gutschriften auf die dem Fälligkeitstag nach ältesten verbuchten Abgabenschuldigkeiten zu verrechnen. Da die Zahlungen beim Finanzamt nicht richtig zugeordnet wurden, besteht derzeit ein Rückstand auf dem Finanzamtskonto aus früheren Perioden, der aber bereits beglichen wurde. Richtigerweise sollten die Zahlungen an das Finanzamt, die ohne Verrechnungsanweisung durchgeführt wurden, immer die jeweils älteste Schuld tilgen.

Der auf dem Abgabenkonto der Firma ausgewiesene Rückstand iHv EUR 14.243,05 ergibt sich aus Abgaben, die erst nach dem 15.09.2016 fällig waren, also erst nach dem Ausscheiden des Bf. als Geschäftsführer der GmbH.

Da die Steuerabgaben, die während der Vertretung durch den Bf. fällig gewesen seien vollständig beglichen worden seien, dürfe der Bf. für die Perioden nach seinem Austritt nicht zur Haftung herangezogen werden.

Die Heranziehung zur Haftung sei eine Ermessensentscheidung, die im Sinne des § 20 BAO innerhalb der vom Gesetz gezogenen Grenzen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen sei.

Der Bf. sei lediglich bestellter und im Firmenbuch eingetragener Geschäftsführer gewesen. Er habe weder eine Beteiligung an der Firma gehabt, noch sich in irgendeiner Weise aus diesem Verhältnis bereichert. Er habe diese Position als Freundschaftsdienst innegehabt, weil seine Ehegattin bei der Firma GmbH als Bürokraft beschäftigt gewesen sei. Er selbst sei seit dem Jahr 2014 nicht mehr erwerbstätig und beziehe eine Alterspension. Im Jahr 2016 habe er dann für 8 Monate einen symbolischen Betrag von € 200,00 erhalten.

Unter Berücksichtigung der wirtschaftlichen Verhältnisse des Mandanten entspräche die Höhe der betreffenden Abgabeforderungen ohnehin nicht dem Satz der Billigkeit nach § 20 BAO. Es werde die Aussetzung der Einhebung gemäß § 212 a BAO, die Einstellung des Verfahrens sowie die Entscheidung durch den Senat nach Abhaltung einer mündlichen Verhandlung beantragt.

In der mündlichen Verhandlung vom 27.2.2020 wurde wie folgt erhoben und festgestellt:

"Die steuerliche Vertretung führt aus wie in den bisherigen Schriftsätzen im Rechtsmittelverfahren und ergänzt:

Der Geschäftsführer, Herr A., war nicht Gesellschafter der GesmbH. Die Gesellschaft wurde von zwei jungen Männern gegründet. Frau A. war im Zeitpunkt der Übernahme der Geschäftsführertätigkeit durch ihren Mann bereits knapp vor Antritt der Pension und hat einen Job gesucht, daher hat sich Herr A. bereit erklärt, die Geschäftsführung zu übernehmen. Er war Zeit Lebens als Installateur tätig, daher konnte er seine Berechtigung dem Unternehmen zur Verfügung stellen. Die Gesellschaft hatte jedoch bald finanzielle Schwierigkeiten. Schon 2014 wurden nicht alle Löhne ausbezahlt. Ende des Jahres 2015 gab es einen Außenstand in der Gesamthöhe von € 45.000,00 und wurden ebenfalls nicht alle Löhne und Gehälter bezahlt. Der Bf. hatte keinen Geschäftsführerbezug, sondern hat lediglich einen symbolischen Betrag von € 200,00 im Monat erhalten. Er hat jetzt auch eine Strafe bei der GKK in der Höhe von € 3.000,00 bekommen und dazu eine Ratenvereinbarung von € 100,00 im Monat abgeschlossen. Die Meldungen hinsichtlich Umsatzsteuervorauszahlungen und Lohnsteuer hat meine Kanzlei gemacht. Wir überprüfen auch einmal jährlich, ob alle Selbstberechnungsabgaben gemeldet und entrichtet sind, gegebenenfalls buchen wir und melden wir nach. Die Gesellschaft ist uns auch € 1.186,00 Honorar schuldig geblieben.

Übergeben wird der Jahresabschluss 2015, die Saldenliste zum 31.12.2015 sowie das Konto zu den Zahlungen an die Steuerberatungskanzlei.

Ich vermute, dass die Gesellschaft im Sommer 2015 die Tätigkeit beendet hat. 2016 waren jedenfalls keine Dienstnehmer mehr beschäftigt.

Ich bin nunmehr in der Lage, aufgrund der vorhandenen Buchhaltung eine Gleichbehandlungsberechnung zu machen und ersuche dazu eine Frist von ca. zwei bis drei Wochen einzuräumen.

Es wird darauf hingewiesen, dass, sollte das Vorbringen auch in die Richtung gehen, dass die eingereichten Lohnsteueranmeldungen rein auf vereinbarten Löhnen und Gehältern beruhen und die Löhne und Gehälter tatsächlich nicht mehr in der Höhe ausbezahlt worden seien, entsprechende Unterlagen zum Bankkonto der Gesellschaft und vorgenommenen Gehaltsüberweisungen vorzulegen sind.

Vertreter stimmt dem Vorschlag der Vorsitzenden zu, dass keine fortgesetzte mündliche Verhandlung des Senates benötigt werde, es genügt auch aus seiner Sicht, wenn der Senat im Rahmen einer nicht öffentlichen Sitzung zu einer Entscheidung kommt.

Zu den KÖSt-Vorauszahlungen wird bekannt gegeben, dass 4-6 am 26.5.2015 fällig war und 7-9 am 17.8.2015.

Als ergänzender Schlussantrag wird nochmals darauf verwiesen, dass sich der Bf. nicht bereichert habe. Er habe sich sehr um die Angelegenheiten der Gesellschaft bemüht und als er gesehen habe, dass es so nicht gehe, habe er von sich aus seinen

Rücktritt erklärt. Es werde ersucht, dies, sowie sein fortgeschrittenes Alter im Rahmen des Ermessens zu berücksichtigen."

Am 19.3.2020 wurde mittels Fax folgende weitere Erklärung seitens des Bf. abgegeben:

"Hiermit übermitteln wir Ihnen folgende Mitteilung über die im Betreff genannte Beschwerdesache:

Nach Überprüfung der Buchhaltungsunterlagen, sowie die Aufzeichnungen über die Liquidität des Unternehmens war uns nicht möglich, die Tabelle für die Gleichbehandlungsberechnung aufzustellen. Dementsprechend können wir keine Abgabenquote ermitteln und ersuchen höflichst um ein mildes Urteil für Herrn A., da er seit 2014 nur mehr eine kleine Pension bezieht, mit der er sich an der Grenze seiner Existenz befindet."

Die Niederschrift über die mündliche Verhandlung und die Faxmitteilung des Vertreters wurden der Amtspartei am 25.3.2020 übermittelt.

Am 30.4.2020 konnte wegen des Verzichtes auf die Fortsetzung der mündlichen Verhandlung im Rahmen einer nichtöffentlichen Sitzung der im Spruch genannten Senatsmitglieder über die Rechtssache beraten und entschieden werden.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

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

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

Voraussetzungen für die Geltendmachung einer Haftung gemäß § 9 BAO sind eine Abgabeforderung gegen den Vertretenen, die objektive Uneinbringlichkeit der entsprechenden Abgaben im Zeitpunkt der Inanspruchnahme des Haftenden (VwGH 03.07.1996, 96/13/0025), die Stellung als Vertreter, dessen schuldhafte Pflichtverletzung sowie die Kausalität zwischen Pflichtverletzung und Uneinbringlichkeit (VwGH 10.11.1993, 91/13/0181).

Da es sich bei der Vertreterhaftung nach § 9 Abs. 1 BAO um eine Ausfallhaftung handelt, ist zunächst als Voraussetzung für die Inanspruchnahme des Haftenden die objektive Uneinbringlichkeit der betreffenden Abgaben bei der Primärschuldnerin im Zeitpunkt der Inanspruchnahme des Bf. festzustellen.

Mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom 14.3.2018 wurde von einer Eröffnung eines Insolvenzverfahrens mangels Kostendeckung abgesehen. Am 18.8.2018 wurde die Gesellschaft nach § 40 FBG im Firmenbuch gelöscht.

Somit ist ein Zugriff auf Geldmittel der Gesellschaft nicht mehr möglich und folglich die Voraussetzung der Uneinbringlichkeit der gegenständlichen Abgaben bei der Primärschuldnerin gegeben.

Der Bf. war ab 23.7.2014 bis 28.10.2016 alleiniger handelsrechtlicher Geschäftsführer.

Daraus ergibt sich, dass der Bf. im Zeitraum seiner Geschäftsführung grundsätzlich verpflichtet war, für die Einhaltung der abgabenrechtlichen Vorschriften Sorge zu tragen.

Zur Frage, ob nun eine schuldhafte Pflichtverletzung, welche eine Uneinbringlichkeit von Abgabenschuldigkeiten bewirkt hat, vorliegt, ist zunächst Folgendes auszuführen:

Gemäß § 1298 ABGB obliegt dem, der vorgibt, dass er an der Erfüllung seiner gesetzlichen Verpflichtungen ohne sein Verschulden verhindert war, der Beweis.

Daraus ist abzuleiten, dass der wirksam bestellte Vertreter einer juristischen Person, der die Abgaben der juristischen Person nicht entrichtet hat, für diese Abgaben haftet, wenn sie bei der juristischen Person nicht eingebracht werden können und er nicht beweist, dass die Abgaben ohne sein Verschulden nicht entrichtet werden konnten.

Nur schuldhafte Verletzungen abgabenrechtlicher Pflichten berechtigen zur Haftungsinanspruchnahme. Eine bestimmte Schuldform ist jedoch nicht gefordert, weshalb auch leichte Fahrlässigkeit genügt (z. B. VwGH 18.10.1995, 91/13/0037, 31.10.2000, 95/15/0137). Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hat der Vertreter darzutun, aus welchen Gründen ihm die Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten unmöglich gewesen sei, widrigenfalls die Abgabenbehörde eine schuldhafte Verletzung im Sinn des § 9 Abs. 1 BAO annehmen darf. Unterbleibt der Nachweis, kann die Behörde die uneinbringlichen Abgaben dem Vertreter zur Gänze vorschreiben (VwGH 24.02.2004, 99/14/0278). Dem Vertreter obliegt dabei kein negativer Beweis, sondern die konkrete (schlüssige) Darstellung der Gründe, die zB. der gebotenen rechtzeitigen Abgabentrichtung entgegenstanden (VwGH 27.10.2008, 2005/17/0259). Dem Vertreter obliegt es, entsprechende Beweisvorsorgen – etwa durch Erstellung und Aufbewahrung von Ausdrucken – zu treffen.

Gemäß § 79 Abs. 1 EStG 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. Die Lohnsteuer von Bezügen (Löhnen), die regelmäßig wiederkehrend bis zum 15. Tag eines Kalendermonats für den vorangegangenen Kalendermonat ausbezahlt werden, gilt als Lohnsteuer, die im vorangegangenen Kalendermonat einzubehalten war.

Bezugnehmend auf die haftungsgegenständlichen Beträge an Lohnsteuer ist darauf hinzuweisen, dass diese nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vom Gleichheitsgrundsatz ausgenommen sind. Reichen nämlich 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 (Verweis auf § 78 Abs. 3 EStG 1988). In derartigen Fällen dürfen die Löhne nicht in voller Höhe ausgezahlt werden und sind diese anteilig zu kürzen und die auf den gekürzten Lohnbetrag entfallende Lohnsteuer ist zur Gänze zu entrichten (vgl. z.B. VwGH 16.12.2009, 2009/15/0127, VwGH 29.1.2004, 2000/15/0168).

Die Lohnsteuer für 4/2015 wurde am 17.6.2015 gemeldet und nicht entrichtet.

Die Lohnsteuer für 5/2015 wurde am 24.6.2015 gemeldet und nicht entrichtet.

Die Lohnsteuer für 6/2015 wurde am 18.8.2015 gemeldet und nicht entrichtet.

Die Lohnsteuer für 7/2015 wurde am 24.9.2015 gemeldet und nicht entrichtet.

Die Abgabenschuldigkeiten sind noch immer in der Rückstandsaufgliederung enthalten.

Auch im Rahmen der mündlichen Verhandlung vor dem BFG wurde vorgebracht, dass die Gesellschaft bis zum Sommer 2015 Dienstnehmer gehabt hat. In der Folge wurde keine Berechnung vorgelegt, wonach Löhne in den verfahrensgegenständlichen Zeiträumen nicht mehr ausbezahlt worden seien, es wird daher von der Lage am Abgabenkonto ausgegangen.

Hinsichtlich der Umsatzsteuer, der Körperschaftsteuervorauszahlungen und der Nebengebühren wäre es dem Bf. oblegen, einen Nachweis zu erbringen, dass er mit deren Nichtentrichtung, bzw. anteiligen Nichtentrichtung die Abgabenbehörde als Gläubigerin nicht schlechter gestellt habe als die anderen Gläubiger.

Gemäß § 21 UStG 94 hat 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 selbst zu berechnen hat. Der Unternehmer hat eine sich ergebende Vorauszahlung spätestens am Fälligkeitstag zu entrichten.

Die Umsatzsteuervorauszahlung für 3/2015 in der Höhe von € 969,38 wurde am 28.5.2015 gemeldet, jedoch nicht entrichtet.

Die Umsatzsteuervorauszahlung für 4/2015 in der Höhe von € 889,72 wurde am 29.6.2015 gemeldet, jedoch nicht entrichtet.

Die Umsatzsteuervorauszahlung für 5/2015 in der Höhe von € 1.578,97 wurde am 30.07.2015 gemeldet, jedoch nicht entrichtet.

Die Umsatzsteuervorauszahlung für 6/2015 in der Höhe von € 797,15 wurde am 28.8.2015 gemeldet, jedoch nicht entrichtet.

Die Umsatzsteuervorauszahlung für 7/2015 in der Höhe von € 816,93 wurde am 29.9.2015 gemeldet, jedoch nicht entrichtet.

Die Köst-VZ 4-6/2015 von € 62,00 waren am 26.5.2015 fällig und wurden bisher nicht entrichtet.

Die Köst-VZ 7-9/2015 von € 62,00 waren am 17.8.2015 fällig und wurden bisher nicht entrichtet.

Gemäß § 7 Abs. 2 BAO erstrecken sich persönliche Haftungen auch auf Nebenansprüche (§ 3 Abs. 1 und 2).

Der SZA 2015 in Höhe von € 63,88 betrifft die Nichtentrichtung der Umsatzsteuervorauszahlung für 12/2014 bei deren Fälligkeit und wurde ebenfalls nicht entrichtet.

EG 2015 und BAL 2015 von zusammen € 73,39 betrifft Gebühren im Einbringungsverfahren, die am 11.5.2015 im Zusammenhang mit dem Versuch, den Rückstand von damals € 8.239,45 einbringlich zu machen, vorgeschrieben wurden.

Der Vertreter haftet für nicht entrichtete Abgaben der Gesellschaft auch dann, wenn die Mittel, die ihm für die Entrichtung aller Verbindlichkeiten der Gesellschaft zur Verfügung gestanden sind, hierzu nicht ausreichen, es sei denn, er weist nach, dass er die Abgabenbehörde im Verhältnis nicht schlechter behandelt hat als bei anteiliger Verwendung der vorhandenen liquiden Mittel für die Begleichung aller Verbindlichkeiten (Gleichbehandlungsgrundsatz). Der Nachweis, welcher Betrag bei Gleichbehandlung sämtlicher Gläubiger – bezogen auf die jeweiligen Fälligkeitszeitpunkte einerseits und das Vorhandensein liquider Mittel andererseits – an die Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre, obliegt dem Vertreter.

Auf diesem, nicht auf der Behörde, lastet auch die Verpflichtung zur Errechnung einer entsprechenden Quote. Vermag der Vertreter nachzuweisen, welcher Betrag bei anteilmäßiger Befriedigung der Forderungen an die Abgabenbehörde abzuführen gewesen wäre, so haftet er nur für die Differenz zwischen diesem und der tatsächlich erfolgten Zahlung. Wird dieser Nachweis nicht angetreten, kann dem Vertreter die uneinbringliche Abgabe zur Gänze vorgeschrieben werden (vgl. z.B. VwGH 2.9.2009, 2007/15/0039, BFG 28.5.2015, RV/7100596/2014, a.o. Rev. zurückgewiesen).

Den Nachweis, welcher Betrag bei Gleichbehandlung sämtlicher Gläubiger an die Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre, hat der Vertreter in diesem Zusammenhang auf die jeweiligen Fälligkeitszeitpunkte einerseits und das Vorhandensein liquider Mittel zu diesen Zeitpunkten andererseits bezogen zu führen (vgl. VwGH 28.6.2012, 2011/16/0126 und VwGH 9.11.2011, 2011/16/0116).

Auf das Erfordernis zur Erbringung eines derartigen Gleichbehandlungsnachweises, welcher sich auf die jeweiligen Fälligkeitstage der verfahrensgegenständlichen Abgabenschuldigkeiten zu beziehen hat, ist der Bf. auch bereits bei seiner Heranziehung zur Haftung nach § 9 BAO iVm § 80 BAO ausdrücklich hingewiesen worden. Zudem wurde ihm im Verfahren vor dem BFG mittels Vorhaltes mitgeteilt, dass die schuldhafte Pflichtverletzung bei einer Ratenvereinbarung in der Nichtzahlung zum vereinbarten

Ratetermin liegt und ihm eine weitere Frist zur Vorlage einer Berechnung zur Gleichbehandlung aller Gläubiger eingeräumt.

Eine Quotenberechnung wurde nicht vorgenommen. Der Gleichbehandlungsnachweis wurde demnach nicht erbracht, was nach der angeführten ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofs jedoch die Aufgabe des zur Haftung Herangezogenen darstellt.

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 maßgeblich, wann die Abgaben bei ordnungsgemäßer Selbstbemessung abzuführen gewesen wären (VwGH 16.9.2003, 2000/14/0106; 17.12.2003, 2000/13/0220; 22.4.2015, 2013/16/0208); maßgebend ist daher der Zeitpunkt ihrer Fälligkeit, somit unabhängig davon, ob die Abgabe bescheidmäßig festgesetzt wird.

Im Zusammenhang mit der Bewilligung von Zahlungserleichterungen ist festzustellen, dass der Tag, an dem die Abgabenschulden fällig geworden sind, durch die Bewilligung von Zahlungserleichterungen (Stundung oder Ratenzahlung) unberührt bleibt. Durch die Bewilligung von Zahlungserleichterungen wird lediglich der Zeitpunkt der Verpflichtung zur Entrichtung der Abgaben hinausgeschoben.

Ein nach Eintritt der Fälligkeit von Abgaben eingebrachtes Ratenansuchen ändert nichts daran, dass ein Verstoß gegen die Verpflichtung zur Abgabentrachtung vorliegt (VwGH 21.3.1995, 95/14/0034).

Es trifft zwar zu, dass im Jahr 2015 bis zum Ausscheiden des Bf. als Geschäftsführer im Jahr 2016 in der Folge Ratenzahlungen auf den Rückstand geleistet wurden, jedoch ergab die kontenmäßige Verbuchung, dass die verfahrensgegenständlichen Beträge weiterhin aushaften.

Behauptete Verrechnungsfehler wären in einem Abrechnungsbescheidverfahren geltend zu machen, im Haftungsverfahren ist von der Kontolage des Abgabenkontos auszugehen.

Dass generell zu den verfahrensgegenständlichen Fälligkeitstagen noch Geldmittel vorhanden waren, zeigt das vorgelegte Kundenkonto der Primärschuldnerin.

Der Bf. fungierte lediglich als handelsrechtlicher Geschäftsführer jedoch nicht als Gesellschafter der GmbH.

Dem Vorbringen, dass er sich zwar um die Entrichtung der Abgabenschuldigkeiten angenommen habe, ihm aber nicht die Einteilung der vorhandenen Geldmittel oblegen sei und es wegen der finanziellen Schwierigkeiten zu Diskussionen mit den Gesellschaftern gekommen sei, ist entgegen zu halten, dass nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 13.3.1992, 92/17/0057), ein Geschäftsführer, der sich in der ordnungsgemäßen Erfüllung seiner Pflichten durch die Gesellschafter oder durch dritte Personen behindert sieht, entweder sofort im Rechtsweg die Möglichkeit der unbehinderten Ausübung seiner Funktion zu erzwingen oder seine Funktion niederzulegen und als Geschäftsführer auszuscheiden hat. Auch binden im Innenverhältnis erteilte

Weisungen den Geschäftsführer insoweit nicht, als sie ihn zur Verletzung zwingender gesetzlicher Verpflichtungen nötigen. Ein für die Haftung relevantes Verschulden liegt aber auch dann vor, wenn sich der Geschäftsführer schon bei der Übernahme seiner Funktion mit einer Beschränkung seiner Befugnisse einverstanden erklärt bzw. eine solche Beschränkung in Kauf nimmt, die die künftige Erfüllung seiner gesetzlichen Verpflichtung, insbesondere auch den Abgabenbehörden gegenüber, unmöglich macht. Die mangelnde Einflussmöglichkeit auf die Geschäftsführung der Gesellschaft und die Übernahme der Funktion eines handelsrechtlichen Geschäftsführers rein für ein monatliches Entgelt von € 200,00 ohne ein Geschäftsführergehalt zu beziehen, vermag daher ein fehlendes Verschulden an der Nichtentrichtung der haftungsgegenständlichen Abgabenschuldigkeiten nicht zu begründen.

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

Nach Lehre und Rechtsprechung ist die Heranziehung zur Haftung in das Ermessen der Abgabenbehörde gestellt, wobei die Ermessensentscheidung im Sinne des § 20 BAO innerhalb der vom Gesetz gezogenen Grenzen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen ist. Dem Gesetzesbegriff "Billigkeit" ist dabei die Bedeutung "berechtigte Interessen der Partei", dem Gesetzesbegriff "Zweckmäßigkeit" die Bedeutung "öffentliches Anliegen an der Einbringung der Abgaben" beizumessen. Von einer ermessenswidrigen Inanspruchnahme wird vor allem dann gesprochen, wenn die Abgabenschuld vom Hauptschuldner ohne Gefährdung und ohne Schwierigkeit rasch eingebracht werden kann.

Ist eine Einbringlichmachung beim Primärschuldner unzweifelhaft nicht gegeben, kann die Frage der Einbringlichkeit der Haftungsschuld beim Haftenden von der Abgabenbehörde bei ihren Zweckmäßigkeitsüberlegungen vernachlässigt werden (VwGH 16.12.1999, 97/16/0006).

Da der Bf. als alleiniger handelsrechtlicher Geschäftsführer fungierte, war er der einzig in Betracht kommende Haftende im Sinn der § 9 Abs. 1 in Verbindung mit §§ 80 ff BAO, wobei feststeht, dass die verfahrensgegenständlichen Abgabenschulden bei der GmbH nicht mehr eingebracht werden können. Die belangte Behörde ist daher in Ausübung des ihr eingeräumten Ermessens nicht rechtswidrig vorgegangen.

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.

Eine solche Rechtsfrage liegt nicht vor.

Wien, am 30. April 2020