

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch ***Rechtsanwälte***, über die Beschwerde vom 19. Juli 2019 gegen den Bescheid des ***FA*** vom 19. Juni 2019 betreffend Haftung gemäß § 9 iVm §§ 80 ff BAO zu Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß [§ 279 BAO](#) teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Der Beschwerdeführer wird gemäß § 9 iVm §§ 80ff BAO für nachstehende Angabenschuldigkeiten der ***GmbH*** zur Haftung herangezogen:

Abgabenart	Zeitraum	Fälligkeitstag	Betrag	Quote	Quotenbetrag	Betrag
Lohnsteuer	06/2017	17.07.2017	2261,07	7,47	168,90	2.092,17
Lohnsteuer	07/2017	16.08.2017	1.735,56	7,47	129,65	1605,91
Lohnsteuer	08/2017	1982,40	1982,40	7,47	148,09	1.834,31
Lohnsteuer	09/2017	16.10.2017	2.207,58	7,47	164,91	2.042,67
Lohnsteuer	10/2017	15.11.2017	2.172,99	7,47	162,32	2.010,67
Lohnsteuer	11/2017	15.12.2017	2.910,86	7,47	217,44	2.693,42
Lohnsteuer	12/2017	15.01.2018	2.043,21	7,47	152,63	1.890,58
Lohnsteuer	01/2018	15.02.2018	2.083,75	7,47	155,66	1.928,09
Haftungs- summe (Euro)						16.097,82

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

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (kurz = Bf.) war seit 01.02.2017 alleiniger und selbständiger Geschäftsführer der [...] (kurz= GmbH).

Die GmbH wurde am 01.02.2017 im Firmenbuch eingetragen.

Mit Beschluss des Konkursgerichtes vom [...] wurde über die GmbH das Konkursverfahren eröffnet.

Gleichzeitig wurde die Schließung des Unternehmens angeordnet.

Mit Beschluss des Gerichtes vom 28.02.2019 wurde der Konkurs nach Schlussverteilung aufgehoben.

Die Verteilungsquote betrug 7,47 %

Die GmbH wurde in der Folge gemäß [§ 40 FBG](#) von Amts wegen im Firmenbuch gelöscht.

Das Finanzamt erließ am 14.05.2019 an den Bf. als Vertreter der GmbH einen Vorhalt, in dem es die nach Entrichtung der Quote offenen Abgabenschulden der GmbH auflistete.

Gleichzeitig wurde der Bf. aufgefordert, die Gleichbehandlung der Gläubiger nachzuweisen, um eine Inanspruchnahme zur Haftung zu vermeiden.

Der Vorhalt blieb unbeantwortet.

In der Folge nahm das Finanzamt den Bf. mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid vom 19.06.2019 für nachstehende Abgabenverbindlichkeiten gemäß § 9 iVm §§ 80 ff BAO als Haftenden in Anspruch:

(Beträge in Euro)

Abgabenart	Zeitraum	Fälligkeitstag	Betrag	Quote	Quotenbetrag	Betrag
Lohnsteuer	06/2017	17.07.2017	2261,07	7,47	168,90	2.092,17
Lohnsteuer	07/2017	16.08.2017	1,735,56	7,47	129,65	1605,91
Lohnsteuer	08/2017	1982,40	1982,40	7,47	148,09	1.834,31

Lohnsteuer	09/2017	16.10.2017	2.207,58	7,47	164,91	2.042,67
Lohnsteuer	10/2017	15.11.2017	2.172,99	7,47	162,32	2.010,67
Lohnsteuer	11/2017	15.12.2017	2.910,86	7,47	217,44	2.693,42
Lohnsteuer	12/2017	15.01.2018	2.043,21	7,47	152,63	1.890,58
Lohnsteuer	01/2018	15.02.2018	2.083,75	7,47	155,66	1.928,09
Umsatzsteuer	01/2018	15.03.2018	8.727,08	7,47	651,91	8.075,17
Umsatzsteuer	02/2018	16.04.2018	11.644,72	7,47	869,86	10.774,86
Haftungssumme			37.769,22		2.821,36	34.947,86

Gegen diesen Bescheid brachte der Bf. am 19.07.2019 Beschwerde ein.

In der Beschwerde wurde Nachweise vorgelegt, wonach die Gleichbehandlung sämtlicher Gläubiger erfolgte.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 08.08.2019 wurde der Beschwerde teilweise Folge gegeben, in dem die die Umsatzsteuer 01 und 02/2018 aus dem Haftungsbetrag ausgeschieden wurden.

Die Haftungsinanspruchnahme für die Lohnsteuer 06/2017 bis 01/2018 blieb unverändert.

Der Bf. brachte dagegen mit Eingabe vom 12.09.2019 einen Vorlageantrag ein.

Er führte darin aus, dass er am 19.10.2017 eine ungewidmete Zahlung in Höhe von 6.000 Euro und am 18.01.2018 eine ungewidmete Zahlung in Höhe von 2.000 Euro auf das Finanzamtskonto einbezahlt habe.

Nach einem allgemeinen Grundsatz der Rechtsprechung seien ungewidmete Zahlungen auf die dem Schuldner beschwerlichste Schuld anzurechnen. Für die größere Beschwerlichkeit einer Schuld könnten auch die bei der Nichterfüllung drohenden besonderen strafrechtlichen Sanktionen sprechen, so auch finanzstrafrechtliche Sanktionen (vgl. etwa 12 Os 9/Q7a).

Dieser Grundsatz sei auch im Abgabenverfahren nach der BAO anzuwenden.

Die ungewidmeten Zahlungen des Bf. seien demgemäß primär auf die Lohnsteuerschulden anzurechnen, sodass die Haftungssumme um weitere € 8.000,00 zu kürzen sei.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

§ 1 Abs. 1 BAO

Die Bestimmungen dieses Bundesgesetzes gelten in Angelegenheiten der öffentlichen Abgaben (mit Ausnahme der Verwaltungsabgaben des Bundes, der Länder und der Gemeinden) sowie der auf Grund unmittelbar wirksamer Rechtsvorschriften der Europäischen Union zu erhebenden öffentlichen Abgaben, in Angelegenheiten der Eingangs- und Ausgangsabgaben jedoch nur insoweit, als in den zollrechtlichen Vorschriften nicht anderes bestimmt ist, soweit diese Abgaben durch Abgabenbehörden des Bundes, der Länder oder der Gemeinden zu erheben sind.

§ 9 Abs. 1 BAO

Die in den §§ 80 ff. bezeichneten Vertreter haften 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.

§ 80 Abs. 1 BAO

Die zur Vertretung juristischer Personen berufenen Personen und die gesetzlichen Vertreter natürlicher Personen haben 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.

§ 214 Abs. 1 BAO

In den Fällen einer zusammengefaßten Verbuchung der Gebarung sind 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. Abgabenschuldigkeiten, für welche ein Pfandrecht besteht, gelten als dem Fälligkeitstag nach jüngste verbuchte Abgabenschuldigkeiten, es sei denn, das Pfandrecht wurde vertraglich eingeräumt. Die Verbuchung von Abgabenschuldigkeiten ist ohne unnötigen Aufschub und in einer von sachlichen Gesichtspunkten bestimmten Reihenfolge vorzunehmen.

§ 1416 ABGB

Wird die Willensmeinung des Schuldners bezweifelt, oder von dem Gläubiger widersprochen; so sollen zuerst die Zinsen, dann das Capital, von mehreren Capitalien aber dasjenige, welches

schon eingefordert, oder *wenigstens fällig ist*, und *nach diesem* dasjenige, welches schuldig zu bleiben dem Schuldner am meisten *beschwerlich fällt*, abgerechnet werden.

Der Bf. verweist in seiner Beschwerde auf zwei ungewidmete (saldowirksame) Einzahlungen auf sein Abgabenkonto am 19.10.2017 in Höhe von 6.000 Euro und am 18.01.2018 in Höhe von 2.000 Euro.

Er vermeint dass diese Zahlungen mit der haftungsgegenständlichen Lohnsteuer zu verrechnen gewesen wären, weshalb der Haftungsbetrag gegenüber der Beschwerdeentscheidung um 8.000 zu kürzen sei.

Der Bf. beruft sich diesbezüglich auf [§ 1416 ABGB](#).

Dem ist zu entgegnen, dass für die Gebarung der haftungsgegenständlichen Abgaben jedoch die Bestimmungen der Bundesabgabenordnung (BAO), insbesondere die oben zitierte Gesetzesstelle [§ 214 Abs. 1 BAO](#) maßgeblich ist. Dies ergibt sich schon aus der Anwendungsregel des [§ 1 BAO](#).

Danach sind ungewidmete Einzahlungen mit den am ältesten fälligen Abgabenschulden zu verrechnen. Die vom Bf. getätigten Einzahlungen (8.000 Euro und 2.000 Euro) waren deshalb nicht mit den haftungsgegenständlichen Lohnabgaben zu verrechnen.

Etwaige Verrechnungsregeln des ABGB kommen nicht zum Tragen.

Im Übrigen kann der Bf. mit seinem Hinweis auf [§ 1416 ABGB](#) für seinen Standpunkt nichts gewinnen, da auch nach dieser Bestimmung ungewidmete Zahlungen primär mit bereits fälligen Verbindlichkeiten zu verrechnen sind.

Auch das vom Bf. zitierte Urteil des OGH [12 Os 9/07a](#) kann seinen Standpunkt nicht untermauern, da darin ausgeführt wird, dass es unbeachtlich war, inwieweit die exekutiven Maßnahmen der Finanzbehörde Umsatzsteuerschulden der Beschwerdeführerin betroffen haben, weil das Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung nach [§ 33 Abs 2 lit a FinStrG](#) bereits vollendet ist, wenn die (selbst zu berechnende) Umsatzsteuer-Vorauszahlung nicht am 15. Tag des auf den Voranmeldungszeitraum zweitfolgenden Kalendermonates entrichtet worden ist ([§ 33 Abs. 3 lit. b FinStrG](#) iVm [§ 21 Abs. 1 UStG](#)).

Das heißt, nach Verwirklichung des finanzstrafrechtlichen Tatbestandes kann auch die Bezahlung der Abgabenschuld die Verwirklichung dieses Tatbestandes nicht mehr rückgängig machen (außer uU bei einer Selbstanzeige nach [§ 29 FinStrG](#), welche aber nicht vorliegt).

Abgesehen davon gelten, wie bereits dargelegt, im Abgabenverfahren die Bestimmungen der BAO insbesondere [§ 214 Abs. 1 BAO](#). Das ABGB ist auf die Verrechnung von Abgabenverbindlichkeiten nicht anzuwenden.

Im Folgenden wird das Vorliegen der Voraussetzungen der Inanspruchnahme des Bf. zu den offenen Abgabenverbindlichkeiten der GmbH laut angefochtenem Haftungsbescheid zur

Klarstellung dargelegt:

Vertreterstellung

Gemäß [§ 18 Abs. 1 GmbHG](#) wird die Gesellschaft durch die Geschäftsführer gerichtlich und außergerichtlich vertreten.

Die Haftung des § 9 trifft die Vertreter gemäß [§ 80 BAO](#), somit u.a. die Geschäftsführer einer GmbH.

Unbestritten war der Bf. im haftungsrelevanten Zeitraum alleiniger handelsrechtlicher Geschäftsführer der GmbH.

Uneinbringlichkeit der Abgaben

Die Haftung nach [§ 9 BAO](#) ist eine Ausfallhaftung und setzt die objektive Uneinbringlichkeit der betreffenden Abgaben im Zeitpunkt der Inanspruchnahme des Haftenden voraus (VwGH 22.09.1999, [96/15/0049](#)).

Die objektive Uneinbringlichkeit der verfahrensgegenständlichen Abgaben steht zweifelsfrei fest, da eine Einbringlichmachung der aushaftenden Abgabenverbindlichkeiten bei der Primärschuldnerin in Folge deren Löschung nicht mehr möglich ist.

Die Uneinbringlichkeit ist auch nicht strittig.

Lohnsteuer

Gemäß [§ 78 Abs. 1 EStG 1988](#) hat der Arbeitgeber die Lohnsteuer des Arbeitnehmers bei jeder Lohnzahlung einzubehalten. Der Arbeitgeber hat 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 ([§ 79 Abs. 1 EStG 1988](#)).

Für aushaftende Abfuhrabgaben wie die Lohnsteuer gilt eine Ausnahme vom Gleichbehandlungsgrundsatz der Gläubiger (siehe VwGH 29.01.2004, [2000/15/0168](#)).

Wird die Lohnsteuer nicht einbehalten und an das Finanzamt abgeführt, so ist nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ungeachtet der wirtschaftlichen Schwierigkeiten der Gesellschaft von einer *schuldhaften Pflichtverletzung des Geschäftsführers* auszugehen. Nach der durch das Erkenntnis eines verstärkten Senates vom VwGH 18.10.1995, [91/13/0037](#), 0038, Slg.N.G. Nr. 7038/F, ausdrücklich aufrechterhaltenen ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes fällt es nämlich einem Vertreter im Sinne des [§ 80 BAO](#) als Verschulden zur Last, wenn er Löhne auszahlt, aber die darauf entfallende Lohnsteuer nicht an das Finanzamt entrichtet (VwGH 21.01.2004, [2002/13/0218](#), VwGH 15.12.2004, [2004/13/0146](#)).

Kausalität

Im Fall des Vorliegens einer schuldhaften Pflichtverletzung spricht nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes eine Vermutung für die Verursachung der Uneinbringlichkeit der Abgaben durch die Pflichtverletzung und den Rechtswidrigkeitszusammenhang. Die Pflichtverletzung ist demnach kausal für die Uneinbringlichkeit (siehe dazu VwGH 17.10.2001, [2001/13/0127](#), VwGH 29.05.2001, [2001/14/0006](#)).

Fest steht, dass die pflichtwidrige Nichtentrichtung der im Haftungsbescheid angeführten Abgaben kausal für deren Uneinbringlichkeit ist und dieses pflichtwidrige Verhalten dem Bf. als verantwortlichen Geschäftsführer der Gesellschaft zuzurechnen ist. Von einem Rechtswidrigkeitszusammenhang ist demnach auszugehen.

Diesbezüglich wird auch vom Bf. selbst nichts Gegenteiliges vorgebracht.

Ermessen

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.

Wesentliches Ermessenskriterium ist die **Vermeidung eines endgültigen Abgabenausfalls**. Aus dem auf die Hereinbringung der Abgabenschuld beim Haftenden gerichteten Besicherungszweck der Haftung folgt, dass die Geltendmachung der Haftung in der Regel ermessenskonform ist, wenn die betreffende Abgabe beim Primärschuldner uneinbringlich ist (VwGH 25.06.1990, [89/15/0067](#)), was im Beschwerdefall auf Grund der Löschung der GmbH offensichtlich ist und vom Bf. auch nicht bestritten wird.

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

Der Beschwerde war aber *insoweit teilweise Folge* zu leisten, als der Bf. die Gleichbehandlung hinsichtlich Umsatzsteuer 01/2018 und 02/2018 nachweisen konnte.

Die darauf entfallenden Beträge waren, wie schon in der Beschwerdevorentscheidung vom 08.08.2019 aus der Haftung auszuscheiden.

Eine Änderung der Haftungssumme gegenüber der Beschwerdevorentscheidung erfolgt dadurch nicht.

Darüber hinaus war der Beschwerde kein Erfolg beschieden.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Das Erkenntnis gründet sich auf die oben wiedergegebene ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, weshalb eine Revision nicht zulässig ist.

Graz, am 20. August 2020