

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Joachim Herbert Aigner, Gewerbepark 1, 4920 Schildorn, über die Beschwerde vom 23. Februar 2018 gegen den Haftungsbescheid des Finanzamtes Braunau Ried Schärding vom 24. Jänner 2018, Steuernummer StNr, zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben, der Haftungsbetrag von 4.588,35 € um 2.258,02 € auf den Betrag von 2.330,33 € eingeschränkt und wie folgt aufgeschlüsselt:

Abgabenart	Zeitraum	Fälligkeit	Betrag in Euro
Umsatzsteuer	03/2016	17.05.2016	16,87
Dienstgeberbeitrag	05/2016	15.06.2016	60,50
Zuschlag zum DB	05/2016	15.06.2016	4,48
Lohnsteuer	05/2016	15.06.2016	25,86
Umsatzsteuer	04/2016	15.06.2016	48,32
Dienstgeberbeitrag	06/2016	15.07.2016	66,69
Zuschlag zum DB	06/2016	15.07.2016	5,34
Lohnsteuer	06/2016	15.07.2016	25,86
Umsatzsteuer	05/2016	15.07.2016	71,65
Säumniszuschlag 1	2016	18.07.2016	24,75
Dienstgeberbeitrag	07/2016	16.08.2016	85,30
Zuschlag zum DB	07/2016	16.08.2016	6,82

Lohnsteuer	07/2016	16.08.2016	65,98
Körperschaftsteuer	07-09/2016	16.08.2016	61,88
Umsatzsteuer	06/2016	16.08.2016	109,66
Dienstgeberbeitrag	08/2016	15.09.2016	7,71
Zuschlag zum DB	08/2016	15.09.2016	0,62
Umsatzsteuer	07/2016	15.09.2016	370,08
Dienstgeberbeitrag	09/2016	17.10.2016	7,71
Zuschlag zum DB	09/2016	17.10.2016	0,62
Umsatzsteuer	08/2016	17.10.2016	35,63
Dienstgeberbeitrag	10/2016	15.11.2016	7,71
Zuschlag zum DB	10/2016	15.11.2016	0,62
Umsatzsteuer	09/2016	15.11.2016	214,84
Dienstgeberbeitrag	11/2016	15.12.2016	65,69
Zuschlag zum DB	11/2016	15.12.2016	5,26
Umsatzsteuer	10/2016	15.12.2016	160,74
Dienstgeberbeitrag	12/2016	16.01.2017	7,71
Zuschlag zum DB	12/2016	16.01.2017	0,62
Umsatzsteuer	11/2016	16.01.2017	385,40
Körperschaftsteuer	01-03/2017	15.02.2017	61,88
Körperschaftsteuer	10-12/2016	15.11.2016	61,88
Umsatzsteuer	01/2017	15.03.2017	193,77
Körperschaftsteuer	04-06/2017	15.05.2017	61,88
Summe			2.330,33

Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit Schreiben vom 27.11.2017 wurde der Beschwerdeführer vom Finanzamt ersucht darzulegen, weshalb er nicht dafür Sorge getragen habe, dass die Abgabenschulden der X GmbH entrichtet wurden (zB Fehlen ausreichender Mittel, Zessionsvereinbarung, Einstellen der Überweisungen durch die Hausbank, Weisungen der Gesellschafter usw.).

Falls die vorhandenen Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet worden seien, sei dies durch geeignete Unterlagen zu belegen. Insbesondere sei für die betragsmäßig größten Gläubiger bekanntzugeben: die Höhe der in der Zeit von 01.05.2016 bis 31.08.2017 geleisteten Zahlungen, der bei diesen Gläubigern offene Schuldenbetrag zum 31.08.2017, Bezahlung von neu eingegangenen Schulden, Zessionen sowie die dadurch einbehaltenen Beträge, vereinnahmte Entgelte zwischen 01.05.2016 bis 31.08.2017, Zeitpunkt, bis zu dem Löhne ausbezahlt worden seien.

Am 04.01.2018 langte beim Finanzamt ein Schreiben ein, in dem der Beschwerdeführer darlegte, dass die offenen Abgabenrückstände deshalb nicht bezahlt worden seien, weil das Unternehmen ab Eröffnung Verluste erwirtschaftet habe. Als sich herausgestellt habe, dass es sich nicht nur um Anlaufschwierigkeiten handle, sondern dass die erzielbaren Umsätze dauerhaft nicht ausreichen würden, um die Unkosten zu decken, habe der Beschwerdeführer in seiner Funktion als Geschäftsführer ab Herbst darauf gedrängt, das Unternehmen zu schließen.

Da es einen Mietvertrag mit zweijährigem Verzicht auf Kündigung gegeben habe, konnte man den laufenden Betrieb nicht einfach einstellen. Für die Zeit ab Februar 2017 sei vom Vermieter ein Nachmieter gefunden worden. Daher sei der operative Betrieb mit Mitte Jänner 2017 eingestellt worden.

Im Nachfolgenden sei durch die Gesellschafterin versucht worden, monatlich laufend Mittel ins Unternehmen einzubringen, um die aufgelaufenen Rückstände bei allen Gläubigern mittels Raten zu bedienen. Aufgrund ausbleibender Liquiditätszuschüsse sei nunmehr das Insolvenzverfahren eröffnet worden.

Dem Schreiben beigelegt wurde eine betriebswirtschaftliche Auswertung Dezember 2016.

Mit Bescheid vom 24.01.2018 machte das Finanzamt die Haftung für aushaftende Abgabenschuldigkeiten der Firma X GmbH gegenüber dem Beschwerdeführer in Höhe von insgesamt 4.621,28 € geltend. Begründend wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass die Abgabenschuldigkeiten bei der Primärschuldnerin uneinbringlich seien, weil mit Beschluss des Landesgerichtes LG ein Konkursverfahren eröffnet worden sei. Es sei davon auszugehen, dass

zwar Gesellschaftsmittel vorhanden gewesen wären, diese aber nicht zur (anteiligen) Entrichtung der Abgabenschuldigkeiten verwendet worden seien. Da bei der Tilgung der Schulden Abgabenschuldigkeiten schlechter als die übrigen Verbindlichkeiten behandelt worden seien, sei von einer Verletzung des Gleichbehandlungsgrundsatzes auszugehen. Unter Hinweis auf § 78 Abs. 3 EStG 1988 wurde darauf hingewiesen, dass die Lohnsteuer vom Gleichbehandlungsgebot ausgenommen und die auf die ausbezahlten Löhne fallende Lohnsteuer jedenfalls zu entrichten sei. Bei Einhaltung des Gleichbehandlungsgrundsatzes bzw. Beachtung der Bestimmung des § 78 Abs. 3 EStG 1988 wäre es nicht zum Abgabenausfall in dieser Höhe gekommen. Da nicht nachgewiesen worden sei, in welchem Ausmaß die Abgabenschuldigkeiten bei Einhaltung des Gleichbehandlungsgrundsatzes entrichtet worden wären, bestehe die Haftung zur Gänze. Die Verletzung des § 78 Abs. 3 EStG 1988 habe zur Uneinbringlichkeit der Lohnsteuer geführt. Die Geltendmachung der Haftung stelle die einzige Möglichkeit zur Durchsetzung des Abgabenspruches dar. Es könne nicht von vornherein davon ausgegangen werden, dass die Haftungsschuld auch beim Beschwerdeführer uneinbringlich sei, weshalb die Geltendmachung der Haftung geboten sei.

Mit Schriftsatz vom 22.02.2018 brachte der steuerliche Vertreter des Beschwerdeführers das Rechtsmittel der Beschwerde ein. Es liege kein schuldhaftes Verhalten des Beschwerdeführers vor. Die Primärschuldnerin habe über keine Gesellschaftsmittel verfügt. Dies sei aus der bereits vorgelegten Erfolgsauswertung des Jahres 2016 ersichtlich. Zur Finanzierung der Verluste sei teils auch Liquidität von Seiten der Gesellschafterin eingebracht worden. Die meisten Ausgaben, insbesondere der Wareneinkauf, seien Zug um Zug bar getätigt worden. Andere Ausgaben, wie Miete, Betriebskosten und Strom, wären laufend im vorhin zu bedienen gewesen, um im Anschluss die entsprechenden Nutzungen und Belieferungen sicher zu stellen. Auch die Löhne seien großteils, ab Mitte des Jahre 2016 ausschließlich, am Monatsende Zug um Zug entrichtet worden. Es seien also zu keinem Zeitpunkt Gesellschaftsmittel frei verfügbar gewesen, sondern vielmehr Zuzahlungen von Gesellschafterseite geleistet worden. Betreffend Gleichbehandlungsgrundsatz sei anzuführen, dass es zu Beginn des Jahre 2017 mit 12 Gläubigern Ratenvereinbarungen gegeben habe. Diese Rückstände seien unter Berücksichtigung des Gleichbehandlungsgebotes zwei Monate lang entsprechend bedient und im selben prozentuellen Ausmaß abgeschichtet worden. Dies sei jedoch nur am Anfang möglich gewesen, da zum einen die Primärschuldnerin am Jänner 2017 keinen operativen Betrieb mehr unterhalten habe, somit keine Einnahmen mehr erzielt hätte, und zum anderen von Gesellschafterseite keine Zuzahlungen mehr geleistet worden seien. Der Beschwerdeführer habe nicht auffallend sorglos gehandelt. Er wäre bereits ab Herbst 2016 laufend bemüht gewesen, den zweijährigen Mietvertrag vorzeitig aufzulösen und/oder einen Nachmieter zu finden, weil die Verlustsituation nicht bereinigt werden konnte und ein weiteres Entstehen von Verbindlichkeiten eingedämmt werden sollte.

Mit Schreiben vom 14.06.2018 wurde der Beschwerdeführer vom Finanzamt aufgefordert, einen Liquiditätsstatus in Form einer Gegenüberstellung von liquiden Mitteln und

Verbindlichkeiten zu den jeweiligen Fälligkeitstagen der haftungsgegenständlichen Abgaben vorzulegen, wobei es auf die Abgabenverbindlichkeiten einerseits und die Summe der übrigen Verbindlichkeiten andererseits ankomme. Auf die Rechtslage in Zusammenhang mit der Lohnsteuer wurde hingewiesen.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 07.08.2018 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen. Mangels Beantwortung des Ergänzungsersuchens vom 14.06.2018 könne die Gleichbehandlung aller Gläubiger nicht beurteilt werden. Hinsichtlich der Lohnsteuer bestehe die Haftung auch bei Nichtverletzung des Gleichbehandlungsgebotes.

Mit Schreiben des steuerlichen Vertreters vom 31.08.2018 wurde der Antrag auf Entscheidung durch das Verwaltungsgericht eingebracht. Zum Zweck der detaillierten Darstellung zu gegenständlicher Beschwerde werde die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung beantragt.

Mit Schreiben des Verwaltungsgerichtes vom 06.07.2020 wurde die Rechtslage dargelegt und der Beschwerdeführer darauf hingewiesen, dass im haftungsgegenständlichen Zeitraum Abgabenverbindlichkeiten von insgesamt 8.208,75 € fällig geworden seien, wovon 1.337,47 € bezahlt worden seien. Die Beschwerde könne nur Erfolg haben, wenn einwandfrei nachgewiesen werde, dass bei einer Gleichbehandlung aller Gläubiger die Finanzverwaltung ebenfalls nur eine Quote von 16,30 % erhalten hätte. Das Beschwerdeverfahren könne teilweise erfolgreich sein, wenn nachgewiesen werde, mit welchem Anteil die Finanzverwaltung bei einer Gleichbehandlung befriedigt worden wäre. Dann wäre die Haftung auf diesen Anteil einzuschränken.

Mit Schreiben vom 28.07.2020 teilte der steuerliche Vertreter mit, dass auf Betreiben des Beschwerdeführers seitens der Gesellschafterebene Einzahlungen auf ein Treuhandkonto geleistet worden seien, als festgestanden sei, dass die Verbindlichkeiten nicht mehr aus den laufenden Einnahmen gedeckt werden könnten. Es seien Teil- und Ratenzahlungen vorgenommen worden. Großteils seien zwölf Monatsraten vereinbart worden, vier Gläubiger hätten nur weniger als zwölf Raten zugestimmt.

Die Gesellschafterin habe aus privaten finanziellen Gründen die Zuschüsse nur anfangs leisten können, die gänzliche Begleichung aller Außenstände entsprechend einer Gläubigergleichbehandlung wäre dann nicht mehr möglich gewesen. Der Ratenplan sei der Beilage 1 zu entnehmen, Beilage 2 enthalte einen Auszug des Treuhandkontos.

Wenn im haftungsgegenständlichen Zeitraum (17.05.2016 bis 15.05.2017) auch die getätigten Zug-um-Zug-Geschäfte berücksichtigt würden, würde sich unter Berücksichtigung der nicht beglichenen Beträge (größtenteils lt. vereinbarten Ratenrückzahlungen) Folgendes ergeben:

geschuldete Beträge gesamt:	72.505,99 €
beglichene Beträge:	52.170,46 €
durchschnittliche Quote:	71,95 %

Aus der Beilage 3 sei die Berechnung der Beträge ersichtlich.

Die im haftungsgegenständlichen Zeitraum fällig werdenden Abgaben würden 5.881,33 €

betragen, die geleisteten Zahlungen 1.337,47 € (Beilage 4). Das seien 22,74 %. Wäre eine Zahlung im Ausmaß der übrigen Gläubiger erfolgt (71,95 %), hätte dies 4.231,81 € betragen. Die Haftung könne maximal für die Differenz bestehen (2.894,34 €, Beilage 5).

Zur schuldhaften Pflichtverletzung sei auszuführen, dass der Beschwerdeführer als weisungsgebundener Geschäftsführer der Primärschuldnerin die Anweisung gehabt hätte, für die laufende Aufrechterhaltung des Geschäftsbetriebes insbesondere durch Wareneinkäufe, Lohnzahlungen und Begleichung der Miete zu sorgen. Da sich Ende 2016 herausgestellt habe, dass auch mittelfristig keine Gewinne erzielt werden könnten, könne die Folgeleistung dieser Anordnung im Nachhinein höchstens als wirtschaftliche Fehldisposition klassifiziert werden, die nicht zwangsweise eine Haftung auslösen würde. Das entscheidende Kriterium liege darin begründet, ob nach Fälligkeit der Steuerverbindlichkeiten Mittel für die Begleichung zur Verfügung gestanden wären. Aufgrund laufender Mahnungen und teils auch Forderungsbetreibungen ab Mitte 2016 sei davon auszugehen, dass eben diese Mittel nicht ausreichend zur Verfügung gestanden seien und der Beschwerdeführer sohin seine Pflichten nicht schuldhaft verletzt habe.

Nachweise über Mahnungen und Betreibungen könnten nachgereicht werden.

Seitens des Finanzamtes wurde zum Schreiben des steuerlichen Vertreters vom 28.07.2020 im Wesentlichen ausgeführt, dass fällige Abgabensforderungen im haftungsgegenständlichen Zeitraum nicht entrichtet worden seien. Auf Ansuchen der Primärschuldnerin sei eine Zahlungserleichterung bewilligt worden, welche am 10.04.2017 widerrufen worden sei, da die Primärschuldnerin mit der termingerechten Entrichtung von Abgabenschuldigkeiten erneut in Verzug geraten sei.

Als Geschäftsführer sei der Beschwerdeführer verpflichtet gewesen, mit von ihm verwalteten Mitteln der Primärschuldnerin auch Abgaben zu entrichten. Aus Beilage 3 der Stellungnahme vom 28.07.2020 gehe eine Abzahlung bestehender Verbindlichkeiten hervor. Eine Benachteiligung des Finanzamtes werde nicht bestritten. Der Beschwerdeführer habe seine Pflicht trotz vorhandener Mittel verletzt. Mit der Bezahlung anderer Gläubiger in Höhe von insgesamt 52.170,46 € (auch Zug-um-Zug-Geschäfte) habe der Beschwerdeführer zweifellos gegen den Gleichbehandlungsgrundsatz verstoßen. Weisungen der Gesellschafter seien nicht zu befolgen, wenn der Geschäftsführer dadurch steuerliche Obliegenheiten verletzen würde. Sollte tatsächlich die ordnungsgemäße Ausübung seiner Funktion beeinträchtigt gewesen sein, wäre er verpflichtet gewesen, dies umgehend abzustellen oder seine Tätigkeit unverzüglich niederzulegen und als Geschäftsführer auszuscheiden. Da der Gesellschaft finanzielle Mittel zur Verfügung gestanden seien, seien schlichtweg die Zahlungsverpflichtungen gegenüber dem Finanzamt hintangestellt worden. In Anbetracht der betrieblichen Lage hätte der Beschwerdeführer nicht um Zahlungserleichterung ansuchen dürfen. Er habe auffallend sorglos gehandelt.

Nunmehr seien Unterlagen mit ziffernmäßig konkretisierten Beweisen (Quotenberechnung) vorgelegt worden. Mit welchem Anteil die Finanzverwaltung bei einer Gleichbehandlung aus vorhandenen finanziellen Mitteln befriedigt worden wäre, werde mangels Darstellung der

Einnahmensituation nicht aufgezeigt. Die Auflistung könne den Liquiditätsstatus der Primärschuldnerin maximal indizieren. Die Berechnung berücksichtige auch nicht, dass die Lohnsteuer als Abfuhrabgabe ungekürzt in Ansatz zu bringen sei.

Das Finanzamt werde im Ratenplan mit der gewährten Zahlungserleichterung aufgelistet. Ein nach Eintritt der Fälligkeit von Abgaben eingebrachtes Ratenansuchen ändere nichts am Verstoß gegen die Verpflichtung zur Abgabenerichtung. Mit der Beilage 3 werde ein anachronischer Auszug vom Buchungsjournal beigebracht, wobei dieser für eine Berechnung der Quote quantitativ (dem Anschein nach auch qualitativ) unzulänglich sei.

Der Vertreter habe für die Möglichkeit des Nachweises seines pflichtgemäßen Verhaltens vorzusorgen. Es wäre eine Auflistung sämtlicher Gläubiger mit zum Zeitpunkt der Abgabefälligkeiten gleichzeitig oder früher fällig gewordenen Forderungen darzulegen gewesen. Es wären auch alle verfügbar gewesen liquiden Mittel (gesamte Einnahmensituation) gegenüber zu stellen gewesen.

Der Beschwerdeführer habe für die Möglichkeit des Nachweises seines pflichtgemäßen Verhaltens vorzusorgen. Es wäre eine Auflistung sämtlicher Gläubiger mit zum Zeitpunkt der Abgabefälligkeiten gleichzeitig oder früher fällig gewordenen Forderungen vorzulegen gewesen. Es wären auch alle verfügbar gewesen liquiden Mittel (gesamte Einnahmensituation) gegenüber zu stellen gewesen.

In der Folge wurde seitens des steuerlichen Vertreters klargestellt, dass die in Beilage 3 des Schreibens vom 28.07.2020 aufgelisteten Zahlungen sämtliche verfügbaren Mittel der Primärschuldnerin umfassen würden. Genua genommen seien es sogar mehr als die verfügbaren Mittel der Primärschuldnerin, weil anfangs die Gesellschafterin noch Zuschüsse geleistet habe.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Firma X GmbH wurde mit Erklärung vom 21.12.2015 errichtet. Geschäftszweig war die Errichtung und der Betrieb von Gaststätten aller Art sowie das Betreiben von erlaubtem Glücksspiel.

Ab 05.01.2016 war der am 01.05.1959 geborene Beschwerdeführer Geschäftsführer der X GmbH, bis mit Beschluss des Landesgerichtes LG vom 22.11.2017 das Konkursverfahren über das Vermögen der Primärschuldnerin eröffnet wurde.

Laut Beschluss des Landesgerichtes LG vom 11.04.2018 wurde der Konkurs mangels alle Masseforderungen deckenden Vermögens gemäß §§ 124a iVm §123a IO aufgehoben. Die Insolvenzgläubiger erhielten keine Quote. Laut Eintragung im Firmenbuch vom 22.06.2019 wurde die Firma wegen Vermögenslosigkeit gemäß § 40 FBG gelöscht.

Mit Haftungsbescheid vom 24.01.2018 wurde der Beschwerdeführer für aushaftende Abgabenschuldigkeiten der Primärschuldnerin in Höhe von 4.621,28 € zur Haftung herangezogen. Diese Abgaben waren zwischen 17.05.2016 und 15.05.2017 fällig. In diesem Zeitraum wurden von der Primärschuldnerin Zahlungen in Höhe von 1.337,47 € geleistet, fällig wurden in diesem Zeitraum Abgaben in Höhe von insgesamt 5.958,75 € sodass sich eine Tilgungsquote von 22,45 % ergibt.

Die übrigen Gläubiger wurden mit einer durchschnittlichen Quote von 71,95 % befriedigt.

Die haftungsgegenständlichen Abgaben haften wie folgt am Abgabenkonto der Primärschuldnerin aus:

Abgabenart	Zeitraum	Fälligkeit	Betrag in Euro
Umsatzsteuer	03/2016	17.05.2016	34,09
Dienstgeberbeitrag	05/2016	15.06.2016	122,22
Zuschlag zum DB	05/2016	15.06.2016	9,78
Lohnsteuer	05/2016	15.06.2016	25,86
Umsatzsteuer	04/2016	15.06.2016	97,62
Dienstgeberbeitrag	06/2016	15.07.2016	134,72
Zuschlag zum DB	06/2016	15.07.2016	10,78
Lohnsteuer	06/2016	15.07.2016	25,86
Umsatzsteuer	05/2016	15.07.2016	144,75
Säumniszuschlag 1	2016	18.07.2016	50,00
Dienstgeberbeitrag	07/2016	16.08.2016	172,33
Zuschlag zum DB	07/2016	16.08.2016	13,79
Lohnsteuer	07/2016	16.08.2016	65,98
Körperschaftsteuer	07-09/2016	16.08.2016	125,00
Umsatzsteuer	06/2016	16.08.2016	221,54
Dienstgeberbeitrag	08/2016	15.09.2016	15,58
Zuschlag zum DB	08/2016	15.09.2016	1,25

Umsatzsteuer	07/2016	15.09.2016	747,64
Dienstgeberbeitrag	09/2016	17.10.2016	15,58
Zuschlag zum DB	09/2016	17.10.2016	1,25
Umsatzsteuer	08/2016	17.10.2016	71,98
Dienstgeberbeitrag	10/2016	15.11.2016	15,58
Zuschlag zum DB	10/2016	15.11.2016	1,25
Umsatzsteuer	09/2016	15.11.2016	434,03
Dienstgeberbeitrag	11/2016	15.12.2016	132,70
Zuschlag zum DB	11/2016	15.12.2016	10,62
Umsatzsteuer	10/2016	15.12.2016	324,72
Dienstgeberbeitrag	12/2016	16.01.2017	15,58
Zuschlag zum DB	12/2016	16.01.2017	1,25
Umsatzsteuer	11/2016	16.01.2017	778,58
Körperschaftsteuer	01-03/2017	15.02.2017	125,00
Körperschaftsteuer	10-12/2016	15.11.2016	125,00
Umsatzsteuer	01/2017	15.03.2017	391,45
Körperschaftsteuer	04-06/2017	15.05.2017	125,00
Summe			4.588,35

Die Gutschrift aus der Veranlagung der Umsatzsteuer 2016 in Höhe von 32,93 € wurde auf die Umsatzsteuervorauszahlung 11/2016 angerechnet, sodass diese nunmehr mit dem Betrag von 778,58 € statt mit 811,51 € aushaftet.

Der Beschwerdeführer ist 61 Jahre alt. Die wirtschaftlichen Verhältnisse wurden nicht offen gelegt.

2. Beweiswürdigung

Beweise wurden aufgenommen durch Einsicht in die vorliegenden Akten, in das Firmenbuch und das Abgabensinformationssystem.

Die Differenz bei der Quotenberechnung im Vergleich zum Schreiben des Verwaltungsgerichtes vom 06.07.2020 bzw zum Schreiben des steuerlichen Vertreters vom 28.07.2020 ergibt sich dadurch, dass bei den fällig gewordenen Abgabenschuldigkeiten einerseits die Gutschrift iHv 2.250,00 € aus der Körperschaftsteuervorauszahlung 04-06/2016 nicht in Abzug gebracht worden ist bzw. andererseits die Restschuld von 77,42 € aus den Lohnabgaben 04/2016 (Guthaben am Konto am 09.05.2016 iHv 204,64 €; Fälligkeiten von Lohnsteuer 04/2016 iHv 55,81 €, Dienstgeberbeitrag 04/2016 iHv 209,49 € und Zuschlag zum DZ 04/2016 iHv 16,76 € am 17.05.2016) nicht hinzugerechnet worden ist. Bei diesbezüglicher Korrektur ergibt sich, dass im haftungsgegenständlichen Zeitraum Abgabenverbindlichkeiten von insgesamt 5.958,75 € fällig geworden sind, während ein Betrag von 1.337,47 € zur Einzahlung gebracht worden ist, was schließlich eine Tilgungsquote von 22,45 % ergibt.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung/Abänderung/Stattdage)

Die in den Abgabenvorschriften geregelten persönlichen Haftungen werden durch Erlassung von Haftungsbescheiden geltend gemacht. In diesen ist der Haftungspflichtige unter Hinweis auf die gesetzliche Vorschrift, die seine Haftungspflicht begründet, aufzufordern, die Abgabenschuld, für die er haftet, binnen einer Frist von einem Monat zu entrichten.

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

Nach [§ 80 Abs 1 BAO](#) haben die zur Vertretung juristischer Personen berufenen Personen und die gesetzlichen Vertreter natürlicher Personen alle Pflichten zu erfüllen, die den von ihnen Vertretenen obliegen, und sind befugt, die diesen zustehenden Rechte wahrzunehmen. Sie haben insbesondere dafür zu sorgen, dass die Abgaben aus den Mitteln, die sie verwalten, entrichtet werden.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes setzt die Geltendmachung der Haftung nach § 9 BAO voraus, dass eine uneinbringliche Abgabensforderung gegen den Vertretenen besteht, die als haftungspflichtige in Frage kommende Person zum Personenkreis des §§ 80 ff BAO gehört, eine schuldhafte Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten des Vertreters vorliegt und die Pflichtverletzung für die Uneinbringlichkeit ursächlich war.

1. Zur Vertreterhaftung

Unstrittig ist, dass der Beschwerdeführer ab Gründung der Gesellschaft bis zur Eröffnung des Konkursverfahrens am 22.11.2017 deren Geschäftsführer war.

Die abgabenrechtliche Verantwortlichkeit des Beschwerdeführers als Geschäftsführer der X GmbH reicht daher über den Zeitraum von 05.01.2016 bis 22.11.2017.

2. Zur Uneinbringlichkeit

Die Haftung nach § 9 BAO ist eine Ausfallhaftung (VwGH 24.2.2004, [99/14/0278](#); VwGH 19.9.2007, [2007/13/0003](#)). Voraussetzung ist die objektive Uneinbringlichkeit der betreffenden Abgaben im Zeitpunkt der Inanspruchnahme des Haftenden (VwGH 31.3.2004, [2003/13/0153](#); VwGH 19.9.2007, [2007/13/0003](#)). Uneinbringlichkeit liegt vor, wenn Vollstreckungsmaßnahmen erfolglos waren oder voraussichtlich erfolglos wären (VwGH 22.10.2002, [2000/14/0083](#); VwGH 8.7.2009, [2009/15/0013](#)).

Im gegenständlichen Fall steht die Uneinbringlichkeit grundsätzlich unbestritten fest, da die Firma laut Eintragung im Firmenbuch vom 22.05.2019 infolge Vermögenslosigkeit gelöscht worden ist.

Lediglich im Ausmaß von 32,93 € war die Abgabenschuld bei der Primärschuldnerin nicht uneinbringlich. Die Gutschrift aus der Veranlagung der Umsatzsteuer 2016 in Höhe von 32,93 € wurde auf die Umsatzsteuervorauszahlung 11/2016 angerechnet, sodass diese nunmehr mit dem Betrag von 778,58 € statt mit 811,51 € aushaftet.

3. Zur Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten

Wird eine Abgabe nicht entrichtet, weil der Vertretene überhaupt keine liquiden Mittel hat, so verletzt der Vertreter dadurch keine abgabenrechtliche Pflicht (VwGH 20.09.1996, [94/17/0420](#)).

Der Geschäftsführer haftet für nicht entrichtete Abgaben der Gesellschaft auch dann, wenn die Mittel, die ihm für die Entrichtung aller Verbindlichkeiten der Gesellschaft zur Verfügung gestanden sind, hiezu 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 15.05.1997, [96/15/0003](#)). Tritt er diesen Nachweis nicht an, dann kann ihm die uneinbringliche Abgabe allerdings zur Gänze vorgeschrieben werden (VwGH vom 23.3.2010, [2007/13/0137](#)).

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 (VwGH 31.10.2000, [95/15/0137](#); VwGH 23.11.2004, [2001/15/0108](#); VwGH 25.11.2009, [2007/15/0277](#)).

Bei Selbstbemessungsabgaben ist maßgebend, wann die Abgaben bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung abzuführen gewesen wären (vgl zB VwGH 16.9.2003, [2000/14/0106](#); VwGH 17.12.2003, [2000/13/0220](#); VwGH 24.2.2004, [99/14/0278](#); VwGH 15.12.2004, [2004/13/0146](#); VwGH 22.4.2015, [2013/16/0208](#)); maßgebend ist daher der Zeitpunkt ihrer Fälligkeit, somit unabhängig davon, ob bzw. wann die Abgabe bescheidmäßig festgesetzt wird (VwGH 25.1.1999, [94/17/0229](#); VwGH 23.1.2003, [2001/16/0291](#)).

Bei bescheidmäßig festzusetzenden Abgaben (zB Körperschaftsteuer) ist grundsätzlich die erstmalige Abgabenfestsetzung entscheidend (VwGH 21.5.1992, [88/17/0216](#); vgl. Ritz, BAO⁶, § 9 Tz 10).

Im Rahmen des Verfahrens vor dem Verwaltungsgericht legte der Beschwerdeführer schließlich eine Aufstellung vor, aus der hervorgeht, welche finanziellen Mittel der Primärschuldnerin im haftungsgegenständlichen Zeitraum zur Verfügung standen und wie diese verwendet wurden. Daraus ergibt sich, dass von Forderungen in Höhe von 72.505,99 € ein Anteil von 52.170,46 € entrichtet wurde, was einer Quote von 71,95 % entspricht. Die Forderungen der Abgabenbehörde wurden demgegenüber mit einer Quote von 22,45 % befriedigt. Entsprechend der ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes wird der Beschwerdeführer daher nur für jenen Anteil zur Haftung herangezogen, um den der die Finanzverwaltung schlechter behandelt hat als den Durchschnitt der übrigen Gläubiger, das sind 49,5 %.

Betreffend die Haftung für die Lohnsteuer ist Folgendes auszuführen:

Gemäß [§ 78 Abs. 3 EStG 1988](#) hat der Abfuhrpflichtige bei nicht ausreichenden Mittel zur Entrichtung der Lohnsteuer, die auszuzahlenden Löhne entsprechend zu kürzen und vom niedrigeren ausbezahlten Lohn die Lohnsteuer zu berechnen und abzuführen.

Daraus folgt, dass die Lohnsteuer von den ausbezahlten Löhnen immer zur Gänze zu berechnen und abzuführen ist. Das Gleichbehandlungsgebot gilt für die Lohnsteuer nicht.

Wird die abzuführende Lohnsteuer nicht oder nicht zu Gänze entrichtet, liegt darin ein pflichtwidriges Verhalten der für die Abfuhr der Lohnsteuer verantwortlichen Person. Wird die Lohnsteuer bei der lohnsteuerpflichtigen Gesellschaft uneinbringlich so haftet gemäß § 9 iVm §§ 80ff BAO der oder die im Gesetz genannte Vertreter/Vertreterin für den Steuerausfall (BFG vom 27.04.2015, [RV/2100968/2014](#)-RS1). 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 (VwGH 21.1.2004, [2002/13/0218](#)).

Es ist daher hinsichtlich der Lohnsteuer von einer schuldhaften Pflichtverletzung des Beschwerdeführers auszugehen und der Haftungsanspruch besteht daher zu Recht.

Bezüglich des haftungsgegenständlichen Säumniszuschlages ist auf die Bestimmung des [§ 7 Abs 2 BAO](#) zu verweisen nach der sich persönliche Haftungen auch auf Nebenansprüche im Sinne des § 3 Abs 1 und 2 BAO erstrecken.

4. Verschulden

Nach ständiger Rechtsprechung hat der Vertreter darzutun, aus welchen Gründen ihm die Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten unmöglich war, widrigenfalls angenommen wird, dass die Pflichtverletzung schuldhaft war (VwGH 28.2.2013, [2012/16/0029](#); VwGH 18.3.2013, [2011/16/0184](#); VwGH 29.05.2013, [2010/16/0019](#); vgl. *Ritz*, BAO⁶, § 9 Tz 22).

Haftungsbegründend ist die schuldhafte Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten. Wenn vorgebracht wird, der Beschwerdeführer hätte die Weisungen der Gesellschafter erfüllen müssen und habe deshalb Zahlungen zur Aufrechterhaltung des Geschäftsbetriebes leisten müssen, so kann dies der gegenständlichen Beschwerde nicht zum Erfolg verhelfen. Wird nämlich der Geschäftsführer durch Gesellschafter an der Erfüllung seiner Verpflichtungen gehindert, muss er entweder im Rechtsweg die unbehinderte Ausübung seiner Funktion erzwingen oder seine Funktion als Geschäftsführer niederlegen.

Wenn der Vertreter andere Obliegenheiten erfüllt ohne dafür Vorsorge zu treffen, dass die Abgabenschulden der Primärschuldnerin im Rahmen der vorhandenen Mittel erfüllt werden können, verletzt er seine abgabenrechtlichen Pflichten.

Dass der Beschwerdeführer seine abgabenrechtlichen Pflichten, nämlich die pünktliche Entrichtung der Abgabenverbindlichkeiten der Primärschuldnerin aus deren vorhandenen Mitteln, verletzt hat, wurde bereits dargelegt.

5. Kausalzusammenhang

Die Pflichtverletzung muss ursächlich für die Uneinbringlichkeit sein (VwGH 19.05.2015, [2013/16/0016](#)). Hat der Geschäftsführer schuldhaft seine Pflicht verletzt, für die Abgabentrachtung aus den Mitteln der Gesellschaft zu sorgen, so darf die Abgabenbehörde auch davon ausgehen, dass die Pflichtverletzung Ursache für die Uneinbringlichkeit war (VwGH 17.05.2004, [2003/17/0134](#); VwGH vom 13.04.2005, [2002/13/0177](#)).

Infolge der schuldhaften Pflichtverletzung durch den Beschwerdeführer konnte die Abgabenbehörde daher auch davon ausgehen, dass die Pflichtverletzung Ursache für die Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben war.

6. Berechnung der Haftungsschuld

Die Gutschrift aus der Veranlagung der Umsatzsteuer 2016 iHv von 32,93 € wurde auf die Umsatzsteuer 11/2016 angerechnet, sodass sie nunmehr mit einem Betrag von 778,58 € haftungsgegenständlich ist (zuvor: 811,51 €). Insgesamt vermindert sich die Haftungsschuld

daher von 4.621,28 € auf 4.588,35 €. Wie bereits dargelegt wurde, wurde der Anteil von 22,45 % der Abgabenschulden getilgt, bei Gleichbehandlung aller Gläubiger wäre ein Anteil von 71,95 % zu bezahlen gewesen. Die Haftung ist daher auf die Differenz von 49,4 % zu reduzieren, lediglich für die Lohnsteuer besteht die Haftung im gesamten Ausmaß.

7. Ermessen

Die Heranziehung zur Haftung gemäß § 224 BAO ist in das Ermessen (§ 20) der Abgabenbehörde gestellt, wobei die Ermessensentscheidung innerhalb der vom Gesetz gezogenen Grenzen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen ist (VwGH 25.03.2010, [2009/16/0104](#); vgl. *Fischerlehner, Abgabenverfahren*², § 224 Anm. 2).

Unter Billigkeit versteht die ständige Rechtsprechung die "Angemessenheit in Bezug auf berechnete Interessen der Partei", unter Zweckmäßigkeit das öffentliche Interesse, insbesondere an der Einbringung der Abgaben (*Ritz, BAO*⁶, § 20 Tz 7).

Vom Beschwerdeführer wurde nichts dahingehend vorgebracht, weshalb die Haftung wegen seiner persönlichen oder wirtschaftlichen Verhältnisse nicht geltend gemacht werden dürfe. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes darf die Haftung nicht nur bis zur Höhe der aktuellen Einkünfte und des aktuellen Vermögens des Haftungspflichtigen geltend gemacht werden, sondern auch darüber hinaus. Eine Vermögenslosigkeit oder das Fehlen von Einkünften des Haftungspflichtigen steht in keinem Zusammenhang mit der Geltendmachung der Haftung (VwGH 28.05.2008, [2006/15/0089](#)). Eine allfällige derzeitige Uneinbringlichkeit schließt nicht aus, dass künftig erzielte Einkünfte oder künftig neu hervorgekommenes Vermögen zur Einbringlichkeit der Haftungsschuld führen. Aufgrund des Alters des Beschwerdeführers (61 Jahre) ist mit der Einbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben noch zu rechnen.

Da der Abgabenausfall auf ein Verschulden des Beschwerdeführers zurückzuführen ist, ist den Zweckmäßigkeitsgründen der Vorrang einzuräumen. In Hinblick auf die Löschung der Primärschuldnerin im Firmenbuch ist die Geltendmachung der Haftung die einzige Möglichkeit, für die Einbringlichkeit der gegenständlichen Abgaben zu sorgen.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (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 im gegenständlichen Fall nicht vor. Das Verwaltungsgericht

orientierte sich bei den zu lösenden Rechtsfragen am eindeutigen Gesetzestext sowie an der zitierten höchstgerichtlichen Rechtsprechung.

Somit war spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 28. September 2020