

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R. in der Beschwerdesache Bf, Adresse1, vertreten durch Koll & Partner Stb WthdgesmbH & CO KG, Brunnthalgasse 1 a, 2020 Hollabrunn , über die Beschwerde vom 16.09.2015 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Hollabrunn Korneuburg Tulln vom 05.08.2015, betreffend Haftung gemäß § 9 Abs. 1 BAO zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird insoweit stattgegeben, als die Haftung auf nachstehende Abgaben in Höhe von insgesamt € 32.038,35 (anstatt bisher € 32.920,98) eingeschränkt wird.

Abgabenart	Zeitraum	Betrag
Lohnsteuer	11/2014	20.492,93
Dienstgeberbeitrag	11/2014	7.213,12
Zuschlag zum DB	11/2014	712,28
Kammerumlage	07-09/2014	299,86
Dienstgeberbeitrag	10/2014	2.910,96
Zuschlag zum DB	10/2014	409,20

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

Mit Bescheid vom 5. August 2015 wurde der Beschwerdeführer (Bf.) als Geschäftsführer der XY GmbH für deren nachstehende Abgabenschuldigkeiten in Höhe von insgesamt € 32.920,98 gemäß [§§ 9](#) und [80 BAO](#) zur Haftung herangezogen:

Abgabenart	Zeitraum	Betrag
Lohnsteuer	11/2014	20.492,93
Dienstgeberbeitrag	11/2014	7.213,12
Zuschlag zum DB	11/2014	712,28
Kammerumlage	07-09/2014	299,86
Dienstgeberbeitrag	10/2014	2.910,96
Zuschlag zum DB	10/2014	409,20
Säumniszuschlag	2014	882,63

Zur Begründung wurde ausgeführt:

"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.

Gemäß [§ 1298 ABGB](#) obliegt dem, der vorgibt, dass er an der Erfüllung seiner gesetzlichen Verpflichtung ohne sein Verschulden verhindert war, der Beweis.

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.

Laut Firmenbuch sind Sie seit Datum¹ unbestritten handelsrechtlicher Geschäftsführer der Firma XY GmbH also einer juristischen Person, und daher gemäß [§ 18 GmbHG](#) zu deren

Vertretung berufen. Sie waren somit auch verpflichtet, die Abgaben aus deren Mitteln zu bezahlen.

Sie wurden mit Ersuchen um Ergänzung am 2.7.2015 nochmals aufgefordert, einen Nachweis der Gläubigergleichbehandlung für den jeweiligen Fälligkeitszeitpunkt zu erbringen. Sie sind diesem Ersuchen bis jetzt nicht nachgekommen. Ebenso ist Ihnen zuzurechnen, dass am 18.12.2014 ein Ratenansuchen gestellt wurde, in dem in der Begründung ausgeführt wird, dass die Einbringlichkeit der Abgaben nicht gefährdet sei. In Ihrer Stellungnahme vom 24. Juni 2015 geben Sie bekannt, dass die Insolvenz im Zusammenhang mit der Z GmbH steht. Über dieses Unternehmen ist bereits am Datum² das Insolvenzverfahren eröffnet worden. Ihnen war daher bereits bei Antragstellung für die Zahlungserleichterung bekannt, dass Aufgrund von den Haftungen für die Z GmbH sehr wohl eine Gefährdung der Einbringlichkeit vorliegt.

Hinsichtlich der Heranziehung zur Haftung für aushaftende Lohnsteuer für den Zeitraum 2014 ist festzuhalten, dass gemäß [§ 78 Abs. 1 EStG 1972](#) der Arbeitgeber die Lohnsteuer des Arbeitnehmers bei jeder Lohnzahlung einzubehalten hat. Es wäre daher Ihre Sache gewesen, für eine zeitgerechte Lohnsteuerabfuhr Sorge zu tragen. Sie hingegen haben die fälligen Lohnsteuerbeträge dem Finanzamt gemeldet, eine Abfuhr jedoch unterlassen. Es wird im Zusammenhang darauf verwiesen, dass der Arbeitgeber gemäß § 78 Abs. 3 leg. cit für den Fall, dass die ihm zur Verfügung stehenden Mitteln zur Zahlung des vollen vereinbarten Arbeitslohnes nicht ausreichen, verpflichtet ist, die Lohnsteuer von dem tatsächlich zur Auszahlung gelangenden niedrigeren Betrag zu berechnen, einzubehalten und abzuführen. In der Nichtbeachtung dieser Verpflichtung ist jedenfalls ein schuldhaftes Verhalten zu erblicken (vgl. Erkenntnis des VwGH vom 18.09.1985 Zl. [84/13/0085](#)).

Eine Recherche beim Insolvenzausfallfonds ergab, dass davon auszugehen ist, dass die Gehälter bis einschließlich November 2014 ausbezahlt wurden. Von den Dienstnehmern wurden nur Gehaltsausfälle ab Dezember 2014 beim Insolvenzausfallgeldfonds beantragt.

Hinsichtlich der Heranziehung zur Haftung für ausstehende Dienstgeberbeiträge und Dienstgeberzuschläge wäre es Ihre Pflicht gewesen, für eine zeitgerechte Abfuhr Sorge zu tragen. Sie hingegen haben die Abfuhr der angeführten fälligen Beträge unterlassen. In der Nichtbeachtung dieser Verpflichtung ist jedenfalls ein schuldhaftes Verhalten zu erblicken.

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. Die Uneinbringlichkeit begründet sich darauf, dass über die Gesellschaft das Sanierungsverfahren am Datum³ eröffnet wurde.

Von den rückständigen Abgaben wurde die Sanierungsplanquote von 20 Prozent aufgrund des Sanierungsplanes vom 6. Mai 2015 abgezogen.

Auf dem Abgabenkonto haften von den jeweiligen Abgaben folgenden Beträge aus:

Lohnsteuer	11/2014	25.616,16
Dienstgeberbeitrag	11/2014	9.016,40
Zuschlag zum DB	11/2014	890,35
Kammerumlage	07-09/2014	374,83
Dienstgeberbeitrag	10/2014	3.638,70
Zuschlag zum DB	10/2014	511,50
Säumniszuschlag	2014	1.103,29

Letztlich wird auf die Bestimmungen des [§ 7 Abs. 2 BAO](#) verwiesen, wonach sich persönliche Haftungen auch auf Nebenansprüche erstrecken.

Die Geltendmachung der Haftung liegt im Ermessen der Abgabenbehörde, das sich innerhalb der vom Gesetz aufgezeigten Grenzen ([§ 20 BAO](#)) zu halten hat. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Dem Gesetzesbegriff „Billigkeit“ ist dabei die Bedeutung "berechtigte 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 Abgabenausfall auf ein Verschulden des Haftungspflichtigen zurückzuführen ist, ist den Zweckmäßigkeitsgründen gegenüber den (berechtigten) Parteiinteressen der Vorrang einzuräumen."

In der nach Fristverlängerung eingebrachten Beschwerde vom 14. September 2015 wurde ausgeführt:

"Im Namen und Auftrag unseres oben bezeichneten Mandanten und unter Berufung auf die uns erteilte Vertretungsvollmacht erheben wir gegen den beiliegenden Haftungsbescheid vom 05.08.2015, zugestellt am 07.08.2015, Rechtsmittelfristverlängerung vom 07.09.2015, innerhalb offener Rechtsmittelfrist das Rechtsmittel der Beschwerde. Weiters erheben wir gegen die Bescheide betreffend Festsetzung der Höhe der Lohnsteuer 11/2014, Dienstgeberbeitrag 11/2014 und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 11/2014 sowie gegen die

Bescheide über die Festsetzung von ersten Säumniszuschläge betreffend L 09/2014, DB 09/2014, L 10/2014, DB 10/2014 ebenfalls das Rechtsmittel der Beschwerde und ersuchen um Festsetzung laut beiliegender Berechnung.

Begründung:

Mit Ratenansuchen um 18.12.2014 war unserem Mandant nicht bekannt, dass die Einbringlichkeit der Abgaben gefährdet ist. Zu diesem Zeitpunkt lagen bereits mit fast allen Gläubigern Ratenvereinbarungen vor, die bis zur Insolvenzeröffnung der XY GmbH auch fristgerecht eingehalten wurden.

Laut beiliegenden Lieferanten wurden aufgrund der Zahlungsstockung aufgrund Zahlungsausfällen der insolvent gewordenen Tochterfirma Ratenzahlungen mit den Lieferanten vereinbart. Diese Raten wurden fristgerecht bezahlt; an jenen Lieferanten mit denen man (noch) keine Ratenansuchen rechtskräftig vereinbart hatte (Zustimmung offen) wurde keine Zahlungen, mit Ausnahme von Zug-um-Zug-Geschäften geleistet.

Beilage 1: Abschnitt „diverse Ratenvereinbarungen“.

Betreffend der Lohnsteuer 11/2014 ist festzuhalten, dass Ihre Ausführungen betreffend der Verpflichtung des Einbehalts und der Abfuhr der von den tatsächlichen Auszahlungen gelangten Nettoauszahlungen entfallenden Lohnsteuer korrekt ist, im gegenständlichen Zeitraum die Nettoauszahlungen aber nicht in dem Ausmaß stattgefunden haben, weshalb korrekterweise Lohnsteuer nur in Höhe von EUR 8.436,05 vorzuschreiben ist.

Ebenso sind die lohnabhängigen Abgaben DB und DZ 11/2014 korrekterweise nur mit der Hälfte des hier ausgewiesenen Betrags festzusetzen, da nur die Hälfte der Personalzahlungen ausbezahlt wurde.

Weiters ist anzumerken, dass diese lohnabhängigen Abgaben im Ratenansuchen erfasst ist, weshalb dieser Betrag nicht zur Zahlung fällig wurde, wodurch kein schuldhaftes Verhalten zu erblicken ist, da keine bereits fälligen Beträge nicht zur Einzahlung gelangten, andernfalls hätten diese Beträge nicht vom Zahlungserleichterungsansuchen umfasst werden dürfen.

Zur Berechnung der Lohnsteuer legen wir die Aufstellung betreffend der bezahlten und noch offenen Auszahlungen sowie die E-Mail bei, aus der hervorgeht, dass zu diesem Zeitpunkt mit ausreichender Liquidität zu rechnen war, womit kein schuldhaftes Verhalten zu erblicken ist.

Beilage 2: Berechnung festzusetzende Lohnsteuerabgaben

Ganz im Gegenteil Herr Bf. hat sich trotz, oder vielleicht gerade wegen der Insolvenz der Z GmbH, FN xxxx korrekt verhalten. Aus Sicht des 18.12.2014 bestand lediglich eine

Zahlungsstockung; es war keine Zahlungsunfähigkeit anzunehmen da seitens des Insolvenzverwalters der Z GmbH keine Haftungen geltend gemacht wurden; Bankgarantie der Z GmbH für die die XY GmbH eine Ausfallhaftung abgegeben hat wurden von der Bank nicht fällig gestellt, womit keine Zahlungsunfähigkeit vorlag.

Auch der zweite Insolvenzgrund die Überschuldung war nicht gegeben; Das Eigenkapital per 30.06.2014 wurde mit ca. 1,58 Mio. ermittelt. Hierbei wurden Forderungen an die Z in Höhe von EUR 168.000,00 bereits zu 100% wertberichtigt erfasst.

Beim per 30.11.2014 erstellten Status/Zwischenbilanz wurde ein Eigenkapital von ca. EUR 971.000,00 ausgewiesen; Hievon sind von Haftungen für ---- in Höhe von ca. EUR 940.000,00 abzuziehen.

Somit verbleibt noch immer ein positives Kapital und keine Überschuldung im insolvenzrechtlichen Sinn.

Es lagen auch keine Exekutionen oder anhängigen Gerichtsverfahren vor.

Weiters wurde mit Hilfe des damaligen Steuerberaters eine Fortbestehensprognose/Planrechnung erstellt, die Zahlungsüberschüsse auswies, womit die Aufrechterhaltung der Zahlungsfähigkeit für die nähere Zukunft glaubhaft nachgewiesen wird.

Nach Rücksprache mit dem Rechtsanwalt sowie dem Steuerberater wurde kein Insolvenzantrag gestellt, da ein wirtschaftlicher Fortbestand der Gesellschaft mit überwiegender Wahrscheinlichkeit anzunehmen war, da die positive Fortbestehensprognose auf Basis realistischer Zukunftserwartungen die Zahlungs- und Lebensfähigkeit des Unternehmens zum Ergebnis hatte. Auch die Berater vertraten zu dieser Zeit die Meinung, dass das Unternehmen ohne Insolvenz zu sanieren sei. Auch bei Gesprächen mit der finanzierenden Bank, -- betreffend Finanzbedarf vom 04.12.2014 und den Folgetagen verliefen durchwegs positiv.

Es wurde eine Liquiditätsplan per 15.12.2014 erstellt, wonach die Finanzierung der geplanten Ratenzahlungen im Finanzierungsrahmen gedeckt sind. In der Prognoserechnung wurden vorsichtshalber/realistischer weise nur Erlöse betreffend des Geschäftszweigs G-Produkte erfasst, und keine aus dem Geschäftszweig Gasaufbereitung. Die Annahmen erschienen damals und würden sogar heute noch realistisch einzuschätzen sein. Doch seitens der Kunden wurde jedoch offensichtlich ein "Abfärben" der Insolvenz der Z auf die Muttergesellschaft die gegenständliche XY GmbH angenommen, weshalb budgetierte Aufträge nicht in erwarteter Anzahl und Höhe kamen.

Beilagen: Unterlagen zu den Vorverhandlungen Raika, S., Liquiditätsplanung, Gehälter 29.12.2014/Besprechung Steuerberater/Bank vom 14.01.2015;

Gesellschafterversammlung 19.01.2015 inkl. Beilagen, Status per 30.11.2014, Bilanz per 30.06.2014

Aufgrund der in der Branche natürlich bekannten Insolvenz der Tochterfirma waren plötzlich vereinbarte und jahrelang gelebte Zahlungsmodalitäten (zB 30% Anzahlung) nicht mehr durchsetzbar, wodurch durch die geänderten Zahlungswünsche der Kunden Neugeschäft nicht im geplanten Umfang abgeschlossen werden konnte. Ab Ende Dezember 2014 waren am Markt Anzahlungen an die XY GmbH nicht mehr verhandelbar, weshalb der Wareneinkauf in den Folgemonaten nahezu unmöglich war.

Weiters hat die Prokuristin L. im November 2014 einen Herzinfarkt erlitten wodurch zusätzliche Restrukturierungen notwendig waren.

Ein weiterer Grund warum Mitte Dezember die Einbringlichkeit noch nicht gefährdet schien war die Tatsache, dass Verhandlungen betreffend Beteiligung mit "Firma3" geführt wurden; Erst am 10.2.2015 waren diese Gespräche letztendlich erfolglos verlaufen, da die Firma Firma3 zwar an einer intensiven Zusammenarbeit aber keiner Beteiligung mehr Interesse zeigte.

Auch mit dem finanzierenden Kreditinstitut gab es laufend Gespräche und bestehende Avalverträge wurden trotz der Insolvenz der Z aufrechterhalten.

Mit Ablauf des 30.12.2014 wurden dies jedoch entgegen der damaligen Einschätzung trotz Vorlage der geforderten positiven Fortbestandsprognose nicht wie in den Vorjahren verlängert weshalb frühestens ab dann von einer Zahlungsunfähigkeit auszugehen war.

Weiters ist ein sehr guter Kunde ausgefallen, da dieser trotz bestehender Rahmenvereinbarungen betreffend Rückvergütungsprovisionen keine neuen Aufträge mehr erteilt hat womit nicht gerechnet werden konnte.

Aus diesem Grund wollen wir hier nochmals betonen, dass sich Herr Bf. wie ein redlicher Geschäftsführer verhalten hat. Er hat Berater hinzugezogen Zwischenabschlüsse und Prognoserechnungen erstellen bzw. erstellen lassen und danach nach Rücksprache mit den Beratern entsprechend gehandelt hat. Somit ist unserer Ansicht nach Herrn Bf. nicht der Vorwurf des schuldhaften Verhaltens zu machen, wodurch eine Haftung im Sinne des [§ 9 BAO](#) (gemeint: nicht) einzutreten hat."

Am 7. Oktober 2015 erging durch das Finanzamt folgender Vorhalt:

"In Ihrer Beschwerde vom 14.9.2015 geben Sie bekannt, dass die Lohnsteuer für 11/2014 nach Berücksichtigung des tatsächlichen ausbezahlten Lohnes nur in der Höhe von € 8.436,05 zu verbuchen gewesen wäre.

Im Zuge der Prüfung der lohnabhängigen Abgaben wurde jedoch festgestellt, dass die Lohnsteuer für den Zeitraum 11/2014 nur in Höhe von € 2.234,46 zu kürzen ist, wodurch eine Lohnsteuer für 11/2014 in Höhe von 26.622,65 anfällt. Auch aus den Anträgen beim Insolvenzausfallsgeldfonds ist ersichtlich, dass der Großteil der Gehälter für November 2014 noch bezahlt wurde. Für Dezember 2014 und Jänner 2015 wurden keine Lohnabgaben mehr gemeldet.

Selbiges gilt auch für die Lohnabhängigen DB und DZ.

Bei Ihren Informationsberechnungen für die Lohnsteuer haben Sie den 13. Bezug herangezogen, wo der Steuerfreibetrag von € 620,-- Anwendung findet. Bei der Weihnachtsremuneration ist dieser Freibetrag aber bereits verbraucht."

Im diesbezüglichen Antwortschreiben vom 12. November 2015 wurde ausgeführt:

"Im Namen und Auftrag unseres oben bezeichneten Mandanten und unter Berufung auf die uns erteilte steuerliche Vollmacht nehmen wir zu den Ergänzungspunkten wie folgt Stellung.

Aufgrund der uns zur Verfügung stehenden Unterlagen, welche wir diesem Ersuchen um Ergänzung beiliegen (Aufstellung betreffend der auszuzahlenden Nettobezüge, Aufstellung der getätigten Auszahlungen und in Differenz somit der offenen nicht ausbezahlten Bezüge sowie Buchhaltungskonten) gehen wir davon aus, dass der Betrag von EUR 64.094,19 für 11/2014 sowie für Dezember 2014 und Jänner 2015 keine Auszahlungen mehr vorgenommen wurden, weshalb diesebezüglich keine Haftung von Bf. vorliegen kann.

Betreffend unserer Fehlberechnung im Zuge der Informationsabrechnungen bitten wir um Entschuldigung, durch die Berücksichtigung des Steuerfreibetrag von EUR 620,00 für 36 Dienstnehmer liegt daher ein Fehler in Höhe von EUR 1.339,20 vor ($620 \cdot 36 \cdot 6\% =$)."

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 16.12.2015 wies das Finanzamt die Beschwerde gegen den Haftungsbescheid als unbegründet ab und führte aus:

"Mit Beschluss des Landesgerichts LG vom Datum³ wurde über das Vermögen der XY GmbH, FN YYY, ein Sanierungsverfahren eröffnet (GZ: ZZZZ). Im Rahmen dieses Sanierungsverfahrens wurde ein Sanierungsplan angenommen, wonach die Insolvenzgläubiger 20 % ihrer Forderungen erhalten.

Am 22. Juni 2015 wurde der Sanierungsplan rechtskräftig bestätigt und das Sanierungsverfahren aufgehoben.

Laut Firmenbuchauszug vom 30. November 2015 war der Beschwerdeführer (Bf.) seit Datum¹ unbestritten handelsrechtlicher Geschäftsführer der Firma XY GmbH, also einer juristischen Person, und daher gemäß [§ 18 GmbHG](#) zu deren Vertretung berufen. Aufgrund der Funktion als zur Vertretung der Gesellschaft nach außen berufenen Organ, oblag ihm die Wahrnehmung der abgabenrechtlichen Verpflichtungen der Vertretenen.

Mit Vorhalt vom 13. Mai 2015 wurde der Bf. betreffend Geltendmachung der Haftung als gesetzlicher Vertreter ([§ 9 BAO](#)) für Abgabenschulden der Firma XY GmbH um Ergänzung und Stellungnahme ersucht. Im Besonderen wurde um Erbringung des Nachweises der Gläubigergleichbehandlung ersucht.

Mit Vorhaltebeantwortung vom 24. Juni 2015 führte der rechtsfreundliche Vertreter (W.) aus, dass es Tatsache ist, dass das Insolvenzverfahren der XY GmbH ausschließlich auf die Insolvenz der Z GmbH zurück zu führen war. Diese Insolvenz war wiederum ausschließlich auf einen Betriebsunfall in England (ein schwerverletzter Mitarbeiter) zurück zu führen. Aufgrund dieser Insolvenz wurden zahlreiche Haftungen schlagend und war die Schuldnerin gezwungen ein Sanierungsverfahren einzuleiten. Es steht jedenfalls zweifelsfrei fest, dass den Geschäftsführer diesbezüglich kein Verschulden treffen kann.

Ferner ist dem Geschäftsführer bezüglich der im Haftungsbescheid angeführten Zeiträume weder rechtswidriges noch schuldhaften Verhalten vorzuwerfen. Der Geschäftsführer hat unmittelbar nach Kenntnis der Zahlungsunfähigkeit der Gesellschaft sämtliche Zahlungen eingestellt und ein Sanierungsverfahren beantragt.

Mit Vorhalt vom 02. Juli 2015 wurde der Bf. vom Finanzamt nochmals aufgefordert, den Nachweis der Gläubigergleichbehandlung zu den jeweiligen Fälligkeitsstichtagen zu erbringen. Dabei erfolgte auch der Hinweis, dass ohne Vorlage der geforderten Unterlagen die Haftung nach Abzug der Sanierungsplanquote für den gesamten Betrag auszusprechen ist. Eine Beantwortung dieses Vorhalts seitens des Bf. erfolgte nicht.

Mit Haftungsbescheid vom 05. August 2015 wurde der Bf. als Geschäftsführer der Firma XY GmbH für deren nachstehende Abgabenschuldigkeiten in Höhe von € 32.920,98 gem. [§ 9 BAO](#) in Verbindung mit [§ 80 BAO](#) zur Haftung herangezogen.

Abgabenart	Zeitraum	Höhe in Euro
Lohnsteuer	11/2014	20.492,93
Dienstgeberbeitrag	11/2014	7.213,12
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	11/2014	712,28
Kammerumlage	07-09/2014	299,86
Dienstgeberbeitrag	10/2014	2.910,96
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	10/2014	409,20
Säumniszuschlag ¹	2014	882,63
Summe:		32.920,98

Zur Begründung wurde nach Zitierung der [§§ 9](#) und [80 BAO](#) sowie der für die Haftung maßgeblichen Rechtsprechung ausgeführt, dass über die Firma XY GmbH das Sanierungsverfahren eröffnet wurde und, ausgenommen der Sanierungsplanquote in Höhe von 20 %, die übrigen Abgabenschuldigkeiten nicht beglichen werden konnten.

Weiters wurde im Haftungsbescheid vom 5. August 2015 festgehalten, dass der Bf. einen Nachweis der Gläubigergleichbehandlung trotz Vorhalt nicht erbracht hat. Ebenso wurde festgestellt, dass der Bf. am 18. Dezember 2014 ein Ratenansuchen mit der Begründung gestellt hat, dass die Einbringlichkeit der Abgaben nicht gefährdet sei. Jedoch in der Stellungnahme vom 24. Juni 2015 hat der Bf. bekannt gegeben, dass die Insolvenz der XY GmbH im Zusammenhang mit der Z GmbH steht. Aus dem Umstand, dass bereits am 14. November 2014 das Insolvenzverfahren über die Firma Z GmbH eröffnet wurde, war dem Bf. bereits bei Antragstellung der Zahlungserleichterung für die XY GmbH die Gefährdung der Einbringlichkeit bekannt.

Hinsichtlich der aushaftenden Lohnsteuer wurde ausgeführt, dass dem Arbeitgeber gemäß [§ 78 Abs. 3 EStG 1988](#) die Verpflichtung obliegt, die Lohnsteuer zur Gänze zu entrichten. Reichen die einem Vertreter zur Verfügung stehenden Mittel nicht auch für die Entrichtung der auf die ausbezahlten Löhne entfallende Lohnsteuer aus, darf der Geschäftsführer gemäß [§ 78 Abs. 3 EStG 1988](#) nur einen entsprechend niedrigeren Betrag zur Auszahlung bringen, sodass die davon einbehaltene Lohnsteuer auch abgeführt werden kann.

Mit Schreiben vom 04. September 2015 beantragte der Bf. die Frist zur Beschwerde gegen den Haftungsbescheid um 3 Wochen, sohin bis zum 28. September 2015, zu verlängern. Diesem Antrag wurde stattgegeben.

In der am 16. September 2015 fristgerecht eingelangten Beschwerde gegen den Haftungsbescheid stellte der Bf. einen Antrag auf Aufhebung des beschwerdegegenständlichen Haftungsbescheides sowie einen Antrag auf Aussetzung der Einhebung gem. [§ 212a BAO](#). Begründet wurde die Beschwerde unter anderem damit, dass dem Bf. im Zeitpunkt des Ratenansuchens nicht bekannt war, dass die Einbringlichkeit der Abgaben gefährdet ist. Zu diesem Zeitpunkt lagen bereits mit fast allen Gläubigern Ratenvereinbarungen vor, die bis zur Insolvenzeröffnung der XY GmbH auch fristgerecht eingehalten wurden. Diese Raten wurden fristgerecht bezahlt; an jenen Lieferanten, mit denen man (noch) keine Ratenansuchen rechtskräftig vereinbart hatte (Zustimmung offen) wurden keine Zahlungen, mit Ausnahme von Zug-um-Zug-Geschäften geleistet.

Hinsichtlich der Lohnsteuer 11/2014 wurde ausgeführt, dass im gegenständlichen Zeitraum die Nettoauszahlungen nicht in dem Ausmaß stattgefunden haben, weshalb korrekterweise Lohnsteuer nur in Höhe von Euro 8.436,05 vorzuschreiben ist. Ebenso sind die lohnabhängigen Abgaben DB und DZ 11/2014 korrekterweise nur mit der Hälfte des ausgewiesenen Betrages festzusetzen, da nur die Hälfte der Personalzahlungen ausbezahlt wurden. Weiters wurde angemerkt, dass die lohnabhängigen Abgaben im Ratenansuchen erfasst sind, weshalb dieser Betrag nicht zur Zahlung fällig wurde, wodurch kein schuldhaftes Verhalten zu erblicken ist, da keine bereits fälligen Beträge nicht zur Auszahlung gelangten, andernfalls hätten diese Beträge nicht vom Zahlungserleichterungsansuchen umfasst werden dürfen.

Aus der Sicht des 18. Dezember 2014 bestand lediglich eine Zahlungsstockung; es war keine Zahlungsunfähigkeit anzunehmen, da seitens des Insolvenzverwalters der Z GmbH keine Haftungen geltend gemacht wurden; Bankgarantie der Z GmbH, für die die XY GmbH eine Ausfallhaftung abgegeben hat, wurde von der Bank nicht fällig gestellt, womit keine Zahlungsunfähigkeit vorlag. Auch der zweite Insolvenzgrund, die Überschuldung, war nicht gegeben; das Eigenkapital per 30.06.2014 wurde mit ca. 1,58 Mio. ermittelt. Hierbei wurden Forderungen an die Z in Höhe von Euro 168.000,00 bereits zu 100 % wertberichtigt erfasst.

Ein weiterer Grund warum Mitte Dezember die Einbringlichkeit noch nicht gefährdet schien war die Tatsache, dass Verhandlungen betreffend Beteiligung mit „Firma3“ geführt wurden; erst am 10. Februar 2015 waren diese Gespräche letztendlich erfolglos verlaufen, da die Firma Firma3 zwar an einer intensiven Zusammenarbeit, aber an keiner Beteiligung mehr Interesse zeigte.

Schlussendlich wurde nochmals betont, dass sich der Bf. wie ein redlicher Geschäftsführer verhalten hat.

Er hat Berater hinzugezogen, Zwischenabschlüsse und Prognoserechnungen erstellt bzw. erstellen lassen und nach Rücksprache mit den Beratern entsprechend gehandelt.

Am 07. Oktober 2015 wurde vom ho. Finanzamt ein weiteres Ersuchen um Ergänzung betreffend Beschwerde gegen den Haftungsbescheid ersucht. Dabei wurde hervorgebracht, dass im Zuge der Prüfung der lohnabhängigen Abgaben festgestellt wurde, dass die Lohnsteuer für den Zeitraum 11/2014 nur in Höhe von Euro 2.234,46 zu kürzen war, wodurch eine Lohnsteuer für 11/2014 in Höhe von Euro 26.622,65 anfällt. Auch aus den Anträgen beim Insolvenzausfallsgeldfonds ist ersichtlich, dass der Großteil der Gehälter für November 2014 noch ausbezahlt wurde. Für Dezember 2014 und Jänner 2015 wurden keine Lohnabgaben mehr gemeldet. Selbiges gilt auch für die Lohnabhängigen DB und DZ.

Weiters wurde festgestellt, dass bei den Informationsberechnungen für die Lohnsteuer der 13. Bezug herangezogen wurde, wo der Steuerfreibetrag von Euro 620,- Anwendung findet. Bei der Weihnachtsremuneration ist dieser Freibetrag aber bereits verbucht.

In der Vorhaltebeantwortung vom 12. November 2015 nahm die steuerliche Vertretung des Bf. (Koll & Partner) wie folgt Stellung:

Aufgrund der Ihnen zur Verfügung stehenden Unterlagen geht die steuerliche Vertretung des Bf. aus, dass für die Beträge von Euro 64.094,19 für 11/2014 sowie für die Beträge Dezember 2014 und Jänner 2015 keine Auszahlungen mehr vorgenommen wurden, weshalb diesbezüglich keine Haftung des Bf. vorliegen kann.

Betreffend der im Zuge der Informationsberechnung vorgenommen Fehlberechnung wird um Entschuldigung gebeten, weshalb durch die Berücksichtigung des Steuerfreibetrags von Euro 620,00 für 36 Dienstnehmer ein Fehler in Höhe von Euro 1.339,20 vorliegt ($620 \times 36 \times 6\%$).

Rechtliche Würdigung:

Gemäß [§ 9 Abs. 1 BAO](#) haften die in [§ 80 ff BAO](#) 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.

Gemäß [§ 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 Mitteln, die sie verwalten, entrichtet werden.

Die Haftung nach [§ 9 Abs. 1 BAO](#) ist eine Ausfallhaftung. Voraussetzung ist die objektive Uneinbringlichkeit der betreffenden Abgaben im Zeitpunkt der Inanspruchnahme des Haftungspflichtigen.

Uneinbringlichkeit liegt vor, wenn Vollstreckungsmaßnahmen erfolglos waren oder voraussichtlich erfolglos wären. Im gegenständlichen Fall ist durch die die Aufhebung des Sanierungsverfahrens nach der rechtskräftigen Bestätigung des Sanierungsplans (20 % Quote) unzweifelhaft von einer Uneinbringlichkeit der restlichen Abgaben auszugehen.

Der Bf. war im haftungsrelevanten Zeitraum alleine handelsrechtlicher Geschäftsführer der Gesellschaft und daher für die Entrichtung der Abgaben verantwortlich.

Bezüglich Dienstgeberbeitrag 11/2014, Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 11/2014, Kammerumlage 07-09/2014, Dienstgeberbeitrag 10/2014, Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 10/2014 und Säumniszuschlag1 2014 ist Folgendes auszuführen:

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hat der Vertreter darzutun, aus welchen Gründen ihm die Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten unmöglich gewesen ist, widrigenfalls die Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung im Sinne des [§ 9 Abs. 1 BAO](#) annehmen darf. 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 die Abgabenschulden im Verhältnis nicht schlechter behandelt hat als bei anteiliger Verwendung der vorhandenen Mittel für die Begleichung aller Verbindlichkeiten. 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 aber auf der Behörde, lastet auch die Verpflichtung zur Errechnung einer entsprechenden Quote.

Vermag der Vertreter nachzuweisen, welcher Betrag bei anteilsmäßiger 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 (VwGH 28.5.2008, [2006/15/0322](#)). Vor diesem rechtlichen Hintergrund war es im Beschwerdefall nach Erhebung der Beschwerde am Bf. gelegen, den Nachweis zu erbringen, welcher konkrete Abgabenbetrag auch bei einer gleichmäßigen Befriedigung der Gläubiger uneinbringlich geworden wäre. Vom Finanzamt wurde dem Bf. die Notwendigkeit der Beweisführung für eine anteilige Gläubigerbefriedigung für die einzelnen Fälligkeitstage bereits vor Erlassung des angefochtenen Bescheides (Ersuchen um Ergänzung am 02. Juli 2015) zur Kenntnis gebracht.

Die bloße Behauptung des Bf., er habe mit allen Gläubigern Ratenvereinbarungen getroffen, welche bis zur Insolvenzeröffnung der XY GmbH auch fristgerecht eingehalten wurden, ersetzt aufgrund der qualifizierten Behauptungs- und Nachweispflicht nicht den Nachweis der Gläubigergleichbehandlung (VwGH 22.09.1999, [96/15/0049](#)). Insbesondere wurden auch mit jenen Lieferanten, mit denen der Bf. (noch) keine Ratenansuchen vereinbart hatte, Zug-um-Zug-Geschäfte vorgenommen. Dabei verkennt der Bf. die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, wonach sich der Grundsatz der Gläubigergleichbehandlung auch auf Zahlungen bezieht, die zur Aufrechterhaltung des Geschäftsbetriebes erforderlich sind, und eine Bevorzugung von Gläubigern daher auch in der Barzahlung von Wirtschaftsgütern in Form von Zug-um-Zug-Geschäften bestehen kann. Der vom Vertreter zu erbringende Nachweis der Gleichbehandlung aller Gläubiger hat somit auch die von der Gesellschaft getätigten Zug-um-Zug Geschäfte zu erfassen (vgl. VwGH 19.04.2006, [2003/13/0111](#); 20.01.2010, 2005/13/0096).

Dass im haftungsrelevanten Zeitraum keinerlei Gesellschaftsmittel mehr vorhanden gewesen waren, wurde vom Bf. nicht behauptet. In Hinblick auf die laut Kontoabfrage nach Fälligkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben auf das Abgabenkonto getätigten Zahlungen (etwa 19. Dezember 2014: Euro 6.675,96, 20. Jänner 2015: Euro 6.627,00 und Euro 20.446,88) ergeben sich auch aus dem Akteninhalt keine deutlichen Anhaltspunkte für das Fehlen der Mittel zur Abgabentrückung.

Insbesondere kann dies auch aus dem vorgelegten Liquiditätsplan sowie den Aufstellungen hinsichtlich Rechnungen Dezember 2014 und Dezember 2015 abgeleitet werden.

Aus dem Umstand, dass dem Bf. der Nachweis der Gläubigergleichbehandlung nicht gelungen ist, ist die Haftung für den gesamten uneinbringlichen Abgabebetrag geltend zu machen (z.B. VwGH 27.9.2000, [95/14/0056](#); VwGH 29.3.2001, [2000/14/0149](#); VwGH 29.1.2004, [2000/15/0168](#)).

In der Beschwerde vom 14. September 2015 wurde die Haftungsinanspruchnahme des Bf. auch aus dem Grunde bestritten, dass dem Bf. im Zeitpunkt der Stellung eines Zahlungserleichterungsansuchens nicht bekannt war, dass die Einbringlichkeit der Abgaben gefährdet sei. Aus Sicht des Bf. bestand zum 18. Dezember 2014 lediglich eine Zahlungsstockung; es sei keine Zahlungsunfähigkeit anzunehmen gewesen, da seitens des Insolvenzverwalters der Z GmbH keine Haftungen geltend gemacht wurden.

Wenn für eine später uneinbringlich gewordene Abgabe vor deren Fälligkeit tatsächlich zu Recht eine Zahlungserleichterung in Anspruch genommen wurde, mag dies allenfalls eine schuldhafte Pflichtverletzung im Sinne des [§ 9 Abs. 1 BAO](#) ausschließen. Keinesfalls entschuldigt es den Geschäftsführer jedoch, wenn er eine Zahlungserleichterung mit der Behauptung erwirkt, die Einbringlichkeit der Abgabe werde durch den Aufschub nicht gefährdet, obwohl diese Behauptung nicht zutrifft. Hat er doch dann eine

Zahlungserleichterung trotz Nichtvorliegens eines Tatbestandselementes herbeigeführt, dass das Gesetz - [§ 212 Abs. 1 BAO](#) - aus gutem Grund normiert: Das bereits bestehende Risiko für die Einbringlichkeit der Abgabe soll durch den Zahlungsaufschub nicht noch erhöht werden. Für eine „gefährdete Abgabe kommt daher eine Zahlungserleichterung nicht in Betracht, sie ist sofort zu entrichten bzw. ist dem Abgabengläubiger - durch Verweigerung der Zahlungserleichterung - die Möglichkeit zu sofortigen Einbringungsmaßnahmen zu wahren. Bleiben Abgaben unbezahlt, weil ihre Bezahlung trotz gefährdeter Einbringlichkeit im Wege einer Zahlungserleichterung hinausgeschoben werden konnte, dann hat der Geschäftsführer, der eine solche Gefährdung in Abrede stellte, ein Verschulden am Abgabenausfall zu verantworten (vgl. VwGH 24.10.1990, [90/13/0087](#)).

Mit Ansuchen vom 18. Dezember 2014 beantragte der steuerliche Vertreter des Bf. hinsichtlich des am Abgabenkonto befindlichen Rückstandes von Euro 46.146,28, die Abstattung des Rückstandes in 6 Monatsraten zu gewähren. Dabei wurde ausgeführt:

„Wir ersuchen den Rückstand von EUR 39.763,85 in 6 Monatsraten zu je Euro 6.627,00 rückführen zu dürfen. Durch einen kurzfristigen finanziellen Engpass sind derzeit die Mittel für oben erwähnte Zahlungen nicht vorhanden. Die sofortige volle Entrichtung der Abgaben wäre mit erheblichen Härten verbunden. Die Einbringlichkeit der Abgaben wird durch den Aufschub nicht gefährdet. Wir ersuchen um antragsgemäße Erledigung.“

Aufgrund des am 18. Dezember 2014 eingebrachten Zahlungserleichterungsansuchens wurde der Gesellschaft mit Bescheid vom 19. Dezember 2014 die Entrichtung des Rückstandes in 6 Raten beginnend mit der am 26. Jänner 2015 fälligen Rate in Höhe von Euro 6.627,00, 4 weiteren Raten in derselben Höhe und einer Abschlusszahlung in Höhe von Euro 15.609,28 bewilligt, wobei lediglich die Rate am 20. Jänner 2015 in Höhe von Euro 6.627,00 entrichtet wurde.

Im Beschwerdefall war im Zahlungserleichterungsansuchen, auf Grund dessen die Entrichtung des größten Teiles der haftungsgegenständlichen Lohnsteuer letztlich bis über die Insolvenzeröffnung hinausgeschoben wurde, angegeben worden, es bestehe keine Gefährdung der Einbringlichkeit der Abgabenschuld, dies jedoch zu Unrecht. Befand sich doch die GmbH bei Einbringung des Zahlungserleichterungsansuchens bereits in ernsthaften finanziellen Schwierigkeiten, wie dies auch das Vorbringen des Beschwerdeführers im Beschwerdeverfahren zeige. So wurde in der Stellungnahme vom 24. Juni 2015 seitens des Bf. festgestellt, dass die Insolvenz der XY GmbH ausschließlich auf die Insolvenz der Z GmbH zurück zu führen war. Aus dem Umstand, dass das Insolvenzverfahren über die Z GmbH bereits am 14. November 2014 das Insolvenzverfahren eröffnet wurde, kann der Schluss gezogen werden, dass dem Bf. bereits im Zeitpunkt der Antragstellung für die Inanspruchnahme von Zahlungserleichterungen die Gefährdung der Einbringlichkeit der Abgaben bekannt war. Des Weiteren bestand entsprechend der im

Beschwerdeverfahren vorgelegten Unterlagen per 15. Dezember 2014 bei 29 Lieferanten eine Gesamtschuld in Höhe von insgesamt Euro 236.037,14.

Nur eine zu Recht in Anspruch genommene Zahlungserleichterung schließt eine Pflichtverletzung des Vertreters aus. Die Tatbestandsvoraussetzung des [§ 212a Abs. 2 BAO](#) „Nichtgefährdung der Einbringlichkeit“ unterstreicht sogar die Notwendigkeit, gefährdete Abgaben sofort zu entrichten. Wurde dessen ungeachtet die negative Tatbestandsvoraussetzung trotz objektiv gefährdeter Einbringlichkeit in Abrede gestellt, kann der Vertreter zur Haftung herangezogen werden, weil er durch die ungerechtfertigte Inanspruchnahme einer Zahlungserleichterung und Verletzung seiner Offenlegungspflicht gemäß [§ 119 Abs. 1 BAO](#) schuldhaft zum Abgabenausfall beitrug. Es ist auch darauf hinzuweisen, dass durch die Bewilligung von Zahlungserleichterungen lediglich der Zeitpunkt der Verpflichtung zur Entrichtung von Abgaben hinausgeschoben wird. Entgegen dem Vorbringen des Bf. in der Beschwerde vom 16. September 2015, erfährt die Abgabefälligkeit durch die Bewilligung einer Zahlungserleichterung keine Änderung.

Abgesehen davon, dass zum Zeitpunkt der Einbringung des Ansuchens vom 18. Dezember 2014 zu Unrecht eine Zahlungserleichterung in Anspruch genommen wurde, kann die bewilligte Zahlungserleichterung den Bf. auch deshalb nicht entschuldigen, weil er diese ohnehin nicht eingehalten hat.

Hinsichtlich Lohnsteuer 11/2014, welche im Ausmaß von Euro 20.492,93 im Haftungsbescheid geltend gemacht wurde, ist auszuführen, dass es sich dabei um eine Abfuhrabgabe handelt und diese vom Gleichbehandlungsgrundsatz ausgenommen ist (z.B. VwGH 15.12.2004, [2004/13/0146](#)).

Aus der Bestimmung des [§ 78 Abs. 3 EStG 1988](#) ergibt sich die Verpflichtung, dass die Lohnsteuer - ungeachtet des Grundsatzes der Gleichbehandlung aller andrängenden Gläubiger - zur Gänze zu entrichten ist (VwGH 25.1.2000, [96/15/0080](#)). Reichen die einem Vertreter zur Verfügung stehenden Mittel nicht auch für die Entrichtung der auf die ausbezahlten Löhne entfallende Lohnsteuer aus, darf der Geschäftsführer gemäß [§ 78 Abs. 3 EStG 1988](#) nur einen entsprechend niedrigeren Betrag zur Auszahlung bringen, sodass die davon einbehaltene Lohnsteuer auch abgeführt werden kann (vgl. VwGH 16.02.2000, [95/15/0046](#)). Unter Zahlung des vollen vereinbarten Arbeitslohnes ist der Bruttolohn zu verstehen. Wird dagegen die auf ausbezahlte Löhne entfallende Lohnsteuer nicht einbehalten und an das Finanzamt abgeführt, ist - ungeachtet der wirtschaftlichen Schwierigkeiten der Primärschuldnerin - von einer schuldhaften Pflichtverletzung des Geschäftsführers auszugehen.

Im konkreten Fall wendet der Bf. bezüglich Lohnsteuer ein, dass im gegenständlichen Zeitraum die Nettoauszahlungen aber nicht in dem Ausmaß stattgefunden haben, weshalb korrekterweise die Lohnsteuer nur in Höhe von Euro 8.436,05 vorzuschreiben ist.

Im gegenständlichen Fall hat der Haftungspflichtige entsprechend [§ 248 BAO](#) mit der Beschwerde gegen den Haftungsbescheid auch Beschwerden gegen die Bescheide über die Festsetzung der Höhe der Lohnsteuer 11/2014, über den Dienstgeberbeitrag 11/2014 und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 11/2014 sowie gegen die Festsetzung von ersten Säumniszuschläge betreffend Lohnsteuer 09/2014, DB 09/2014, L 10/2014 und DB 10/2014 eingebracht. In diesem Fall sind diese Beschwerden nicht gem. [§ 267 BAO](#) zu einem gemeinsamen Verfahren zu verbinden (VwGH 7.12.2000, [2000/16/0601](#); VwGH 28.06.2001, [2000/16/0886](#)), sondern vielmehr ist zunächst über die Beschwerde gegen den Haftungsbescheid zu entscheiden, weil von dieser Erledigung die Rechtsmittelbefugnis gegen den Bescheid über den Abgabeananspruch abhängt (VwGH 27.1.2011, [2010/16/0258](#); VwGH 29.9.2011, [2011/16/0085](#); VwGH 9.11.2011, [2011/16/0070](#)).

Einwendungen gegen die Richtigkeit der Abgabefestsetzung können nur im Rechtsmittelverfahren betreffend den Bescheid über den Abgabeananspruch, nicht aber im Beschwerdeverfahren gegen den Haftungsbescheid erhoben werden (VwGH 24.2.2010, [2006/13/0112](#)). Jene Einwendungen des Bf. in der Beschwerde vom 14. September 2015, die sich gegen die Festsetzung der Lohnsteuer sowie gegen deren Höhe richten, sind daher nicht im gegenständlichen Haftungsverfahren zu behandeln (vgl. UFS vom 27.10.2011, [RV/0352-G/11](#)).

Vollständigkeitshalber wird aber auf den Umstand verwiesen, dass das mit dem damaligen Masseverwalter abgeführte Lohnsteuerprüfungsverfahren von diesem nicht beeinsprucht wurde. Es kam dabei lediglich zu Kürzungen der Lohnsteuer 2014 in Höhe von insgesamt Euro 2.234,46, des Dienstgeberbeitrags 2014 in Höhe von insgesamt Euro 2.906,71 sowie des Zuschlags zum Dienstgeberbeitrags in Höhe von Euro 258,38.

Auch aus der IESG - Abfrage ergebe sich, dass vom IEF ein laufendes Entgelt für den Zeitraum 11/2014 nur an sechs Mitarbeiter der XY GmbH ausbezahlt wurde (insgesamt wurden Forderungen von insgesamt 26 Mitarbeitern beim IEF angemeldet). Dies widerspricht insbesondere der im Rahmen der Vorhaltebeantwortung vom 12. November 2015 mitübermittelten Aufstellung betreffend der auszahlenden Nettobezüge, der getätigten Auszahlungen und der nicht ausbezahlten Beträge.

So wurde entsprechend dieser Aufstellung zB beim Lohn von Frau L. E. ein Gehaltsteil von Euro 3.765,08 für den Monat November 2014 noch nicht ausbezahlt, vom IEF wurde hingegen für sie ein laufendes Entgelt erst ab dem 1. Dezember 2014 bezahlt.

Jedoch wie bereits ausgeführt, ist Gegenstand des Beschwerdeverfahrens gegen den Haftungsbescheid einzig und allein die Frage, ob der Geschäftsführer zu Recht als Haftender für Abgaben der Gesellschaft herangezogen worden ist, nicht jedoch, ob die der Gesellschaft vorgeschriebenen Abgaben zu Recht bestehen. Die Einwendungen des Bf. gegen die

Richtigkeit der Abgabefestsetzung (und deren Höhe) sind daher im Beschwerdeverfahren gegen die Abgabenbescheide zu prüfen.

Zur Klarstellung wird festgehalten, dass mit der gegenständlichen Entscheidung der Ausgang des anhängigen Beschwerdeverfahrens gegen die Lohnsteuerhaftungsbescheide in keiner Weise präjudiziert wird.

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 „berechtigzte Interessen der Partei“, dem Gesetzesbegriff „Zweckmäßigkeit“ die Bedeutung „öffentliches Anliegen an der Einbringung der Abgaben“ beizumessen.

Die Erlassung des Haftungsbescheides war insgesamt gesehen zweckmäßig, da mit diesem zumindest ein Teil der bei der Gesellschaft uneinbringlichen Abgaben doch noch eingebracht werden kann.

Billigkeitsgründe, welche diese Zweckmäßigkeitsgründe überwiegen würden, wurden weder vorgebracht, noch sind solche aktenkundig.

Es war spruchgemäß zu entscheiden."

Mit Schriftsatz vom 21. Jänner 2016 brachte der Bf. einen Vorlageantrag ein, ohne diesen zu begründen, beantragte jedoch die Durchführung einer mündlichen Verhandlung.

Mit Eingabe vom 28. April 2020 zog der Bf. den Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurück.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

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

Gemäß [§ 80 Abs. 1 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.

Voraussetzung für die Haftung sind eine Abgabenschuld gegen den Vertretenen, die Stellung als Vertreter, die Uneinbringlichkeit der Abgabensforderung, eine Pflichtverletzung des Vertreters, dessen Verschulden an der Pflichtverletzung und die Ursächlichkeit der Pflichtverletzung für die Uneinbringlichkeit.

1.) Vorliegen einer Abgabensforderung gegen den Vertretenen:

Der Verwaltungsgerichtshof hat in der Entscheidung eines verstärkten Senates vom 22.9.1999, 96/15/0049, im Wesentlichen ausgeführt, dass die Haftung nach [§ 9 BAO](#) einem zivilrechtlichen Schadenersatzanspruch nachgebildet sei, denn diese gesetzlich begründete Mitschuld habe ein pflichtwidriges Verhalten des Vertreters und einen dadurch bewirkten (zu befürchtenden) Einnahmenausfall der Finanzbehörde zur Voraussetzung. Durch die Normierung einer Mithaftung im Abgabenverfahren werde die Einbringung einer Schadenersatzklage entbehrlich. Unter diesem Gesichtspunkt erweise sich die Ansicht als gerechtfertigt, dass der Abschluss eines Ausgleichs (Zwangsausgleichs) keinen Einfluss auf die Haftung nach [§ 9 BAO](#) habe und zum Einen die Kausalität zwischen dem Verhalten des Vertreters und dem eingetretenen Schaden zu beachten sei, zum Anderen der Abschluss eines Ausgleichs (Zwangsausgleichs) keinesfalls den (teilweisen) Untergang der Ersatzforderung bewirke. Der Gedanke der Akzessorietät könne nicht losgelöst von den ihn bestimmenden Gesichtspunkten insoweit verselbständigt werden, dass Vertreter von der im öffentlichen Recht wurzelnden Abgabenhaftung auch in Konstellationen freigestellt werden, die geradezu im Kernbereich der ratio legis lägen. Die Haftung sei nur insofern akzessorisch, als sie das Bestehen des Abgabenanspruchs zur Zeit der Verwirklichung des die Haftung auslösenden Sachverhalts voraussetze. Ob ein Erlöschen der Schuld auch dem Haftungspflichtigen zugutekomme, sei hingegen nach dem Zweck der den Schuldnerlöschensgrund beinhaltenen jeweiligen Vorschrift zu prüfen. Davon ausgehend stelle der Ausgleich (Zwangsausgleich) des Primärschuldners keinen Grund für die Befreiung des Haftungspflichtigen dar. Es wäre auch sachlich nicht zu rechtfertigen, dass es zur Haftungsfreistellung auf den grundsätzlich nicht vorhersehbaren Zeitpunkt der (letztinstanzlichen) Erlassung des Haftungsbescheides ankommen sollte; dies mit der Wirkung, dass bei einer Erledigung vor Bestätigung des Ausgleichs (Zwangsausgleichs) die Haftung des Geschäftsführers unausweichlich weiter bestünde, danach aber nicht mehr festgestellt werden dürfte. Es käme dabei vom Sicherungsgedanken des Abgabengläubigers durch die Haftungsbestimmungen her auch zu einer sachlich nicht begründbaren Differenzierung zu der jedenfalls in vollem Umfang gegebenen Haftung eines Geschäftsführers bei (bloßem) Konkurs des Primärschuldners.

Ab 1. Juli 2010 trat zwar die Insolvenzordnung in Kraft, die Rechtsprechung ist jedoch auch für das neu geschaffene Sanierungsverfahren zu beachten.

Das Sanierungsverfahren der Gesellschaft stand daher der Haftungsinanspruchnahme des Bf. nicht entgegen.

Der Verwaltungsgerichtshof hat in ständiger Rechtsprechung zum Ausdruck gebracht, dass die Behörde für den Fall, dass dem Haftungsbescheid ein Abgabenbescheid vorangeht daran gebunden ist und sich grundsätzlich an diesen Abgabenbescheid zu halten hat (vgl. z.B. VwGH 30.3.2006, [2003/15/0125](#)).

Mit Mail des steuerlichen Vertreters vom 5. April 2016 wurde der belangten Behörde mitgeteilt, dass aufgrund der zur Verfügung gestellten Unterlagen die Korrektheit der festgesetzten Beträge (Lohnabgaben 2014) nachvollzogen werden könne und daher keine Anträge betreffend Änderung der Grundlagen gestellt würden.

Demzufolge ist auf die Frage des Vorliegens eines Abgabenanspruches sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach nicht mehr einzugehen.

Angemerkt wird, dass mit Beschwerdevorentscheidung vom 31. Mai 2016 die Beschwerde vom 14.9.2015 gegen die Lohnabgaben 10 und 11/2014 gemäß [§ 261 BAO](#) infolge Rückziehung der Beschwerde als gegenstandslos erklärt wurde.

Der Beschwerde wird hinsichtlich des Säumniszuschlages 2014 stattgegeben, zumal ein Säumniszuschlag in der Höhe von € 1.103,29 gemäß dem vorliegenden Konto nicht festgesetzt wurde und die Zusammenrechnung mehrerer verhängter Säumniszuschläge und Ausweisung in einer Summe im Haftungsbescheid mangels Nachvollziehbarkeit unzulässig ist.

2.) Uneinbringlichkeit der Abgabenforderungen:

Nach der rechtskräftigen Bestätigung des Sanierungsplanes ist - mangels gegenteiliger Anhaltspunkte - anzunehmen, dass der in der Quote nicht mehr Deckung findende Teil der Abgabenforderung uneinbringlich sein wird.

Mit Beschluss des Landesgerichtes LG vom Datum³ wurde über das Vermögen der Primärschuldnerin das Sanierungsverfahren ohne Eigenverwaltung eröffnet. In der Folge wurde am Datum⁴ der Sanierungsplan rechtskräftig bestätigt, der vorsieht, dass die Gläubiger 20% ihrer Forderungen erhalten.

Daraus ergibt sich die Uneinbringlichkeit der Abgabenforderungen im Ausmaß von 80 % bei der Primärschuldnerin.

Die Quote wurde im Haftungsbescheid bereits berücksichtigt.

3.) Stellung des Bf. als Vertreter:

Gemäß Firmenbuchauszug fungiert der Bf. seit Datum1 als alleiniger handelsrechtlicher Geschäftsführer der genannten GmbH und kann daher gemäß [§§ 9](#) und [80 BAO](#) zur Haftung herangezogen werden.

4.) schuldhafte Pflichtverletzung des Bf. als Vertreter:

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.

Entsprechend der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (Erkenntnis vom 19. November 1998, 97/15/0115) ist es im Falle der Uneinbringlichkeit der Abgaben bei der Gesellschaft Sache des Geschäftsführers darzutun, weshalb er nicht Sorge getragen hat, dass die Gesellschaft die anfallenden Abgaben rechtzeitig entrichtet hat, widrigenfalls die Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung annehmen darf. In der Regel wird nämlich nur der Geschäftsführer jenen ausreichenden Einblick in die Gebarung der GmbH haben, der ihm entsprechende Behauptungen und Nachweise ermöglicht.

Hatte der Geschäftsführer Gesellschaftsmittel zur Verfügung, die zur Befriedigung sämtlicher Schulden der Gesellschaft nicht ausreichten, so ist er nur dann haftungsfrei, wenn er im Verwaltungsverfahren nachweist, dass er die vorhandenen Mittel zur anteiligen Befriedigung aller Verbindlichkeiten verwendet und somit die Abgabenschulden nicht schlechter behandelt hat. Wenn die Behauptung und Nachweisung des Ausmaßes der quantitativen Unzulänglichkeit der in den Fälligkeitszeitpunkten der Abgaben zur Verfügung stehenden Mittel im Verwaltungsverfahren unterlassen wird, kommt eine Beschränkung der Haftung bloß auf einen Teil der uneinbringlichen Abgabenschulden nicht in Betracht.

Der Zeitpunkt, für den zu beurteilen ist, ob der Vertretene die für die Abgabentrückung 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](#)). Bei Selbstbemessungsabgaben ist maßgebend, wann die Abgaben bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung abzuführen gewesen wären. Maßgebend ist daher der Zeitpunkt ihrer Fälligkeit, unabhängig davon, ob die Abgabe bescheidmäßig festgesetzt wird (vgl. Ritz, BAO⁶, Tz 10 zu § 9 und die dort angeführte Judikatur des VwGH).

Der Bf. bringt in seiner Beschwerde vor, dass er am 18.12.2014 ein Zahlungserleichterungsansuchen eingebracht habe und ihm zu diesem Zeitpunkt nicht bekannt gewesen sei, dass eine Gefährdung der Einbringlichkeit vorgelegen sei.

Zum Zeitpunkten der Einbringung des Zahlungserleichterungsansuchens waren folgende haftungsgegenständliche Abgaben erfasst:

Lohnsteuer	11/2014	28.857,11 15.12.2014
Dienstgeberbeitrag	11/2014	10.016,40 15.12.2014
Zuschlag zum DB	11/2014	890,35 15.12.2014
Kammerumlage	07-09/2014	374,84 17.11.2014
Dienstgeberbeitrag	10/2014	3.638,70 17.11.2014
Zuschlag zum DB	10/2014	511,50 17.11.2014

Der Bf. brachte in seiner Beschwerde vor, dass der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 24.10.1990, 90/13/0087, ausgeführt hätte, dass eine zu Recht in Anspruch genommene Zahlungserleichterung die Haftungsinanspruchnahme für eine später uneinbringlich gewordene Abgabe ausschließe.

Daraus erhellt, dass das Zahlungserleichterungsansuchen erst nach dem Fälligkeitstag der jeweiligen Abgaben gestellt wurde.

Da somit die Fristenkette für die dem Zahlungserleichterungsansuchen zu Grunde liegenden Abgaben zufolge bereits davor eingetretener Fälligkeit nicht geschlossen war, kann die durch die mangelnde Entrichtung am Fälligkeitstag ausgelöste Pflichtverletzung nicht durch die nachfolgenden Zahlungserleichterungsbewilligungen nachträglich wieder beseitigt werden, da nämlich die nachfolgende Bewilligung der Ratenansuchen keinen Einfluss mehr darauf haben kann, dass die Abgaben nicht fristgerecht zum Fälligkeitstermin gezahlt wurden (VwGH 21.12.2005, [2001/14/0154](#)).

Der Fälligkeitstag bleibt nämlich rechtlich auch durch die Bewilligung von Zahlungserleichterungen unberührt, da durch die Bewilligung von Zahlungserleichterungen lediglich der Zeitpunkt der Entrichtung der Abgabenschuld hinausgeschoben wird. Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ändert ein verspätetes Ratenansuchen nichts an dem Umstand, dass der Abgabenausfall keinesfalls eingetreten wäre, wenn die Abgaben bereits

pflichtgemäß bei ihrer Fälligkeit entrichtet worden und nicht schuldhafterweise unberichtigt geblieben wären (VwGH 18.12.1992, [89/17/0083](#)).

Es erübrigt sich daher ein näheres Eingehen auf die nicht zielführenden Ausführungen des Bf. zu den Voraussetzungen von Zahlungserleichterungen gemäß [§ 212 Abs. 1 BAO](#), nämlich dass die sofortige oder die sofortige volle Entrichtung der Abgaben für den Abgabepflichtigen mit erheblichen Härten verbunden wäre und die Einbringlichkeit der Abgaben durch den Aufschub nicht gefährdet wird.

Ein Verschulden des Geschäftsführers am Eintritt der Zahlungsunfähigkeit der Gesellschaft ist für die abgabenrechtliche Haftung ebensowenig von Bedeutung wie ein Verstoß gegen die Pflicht, rechtzeitig einen Antrag auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen des Vertretenen zu stellen (VwGH 18.11.1991, [90/15/0176](#)).

Die diesbezüglichen Einwendungen können daher das Vorliegen einer schuldhaften Pflichtverletzung nicht ausschließen.

Wie bereits ausgeführt, wäre es am Bf., dem als Geschäftsführer der Primärschuldnerin ausreichend Einblick in die Gebarung zustand, 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 anteilmäßiger 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 - hat der Bf. jedoch nicht aufgestellt, da die vorgelegten Saldenlisten keine Aussagen über die zwischenzeitig neu eingegangenen Verbindlichkeiten bzw. die zwischenzeitigen Zahlungen und somit die Höhe der vorhandenen liquiden Mittel treffen.

Zur Aufnahme von Erkundungsbeweisen ist die Abgabenbehörde - wie der Verwaltungsgerichtshof im Zusammenhang mit der abgabenrechtlichen Haftung von

Geschäftsführern bereits wiederholt ausgeführt hat - nicht verpflichtet (vgl. die Erkenntnisse vom 30.10.2001, 98/14/0082, vom 19.2.2002, 2001/14/0207).

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 der Bw. 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.

Wird Lohnsteuer nicht einbehalten und an das Finanzamt abgeführt, so ist nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH ungeachtet der wirtschaftlichen Schwierigkeiten der GmbH von einer schuldhaften Pflichtverletzung des Geschäftsführers auszugehen. Nach der durch das Erkenntnis eines verstärkten Senates vom 18. Oktober 1995, 91/13/0037, 0038, ausdrücklich aufrecht erhaltenen ständigen Rechtsprechung des VwGH fällt es nämlich einem Vertreter im Sinne der §§ 80ff BAO als Verschulden zur Last, wenn er Löhne auszahlt, aber die darauf entfallende Lohnsteuer nicht an das Finanzamt entrichtet.

5.) Ursächlichkeit der Pflichtverletzung für den Abgabenausfall:

Infolge der schuldhaften Pflichtverletzung betreffend die haftungsgegenständlichen Abgaben 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 Abgabe war.

6.) Ermessen:

Die Heranziehung zur Haftung ist 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. Dieses Ermessen umfasst auch das Ausmaß der Heranziehung zur Haftung innerhalb des vom Gesetz vorgegebenen Rahmens (vgl. VwGH 25.3.2010, [2009/16/0104](#)). Im Rechtsmittelverfahren hat die Rechtsmittelbehörde die Ermessensentscheidung im eigenen Namen und unter eigener Verantwortung zu treffen, von sich aus inhaltlich zu gestalten und zu vertreten (vgl. Stoll, BAO, 213).

Der Bf. hat in der gegenständlichen Beschwerde Mängel der Ermessensübung der Abgabenbehörde bei Erlassung des Haftungsbescheides weder aufgezeigt noch eingewendet und auch das Bundesfinanzgericht hält die diesbezüglichen Erwägungen der Abgabenbehörde im angefochtenen Bescheid bzw. in der Beschwerdeentscheidung für unbedenklich, zumal Billigkeitsgründe, welche einem Haftungsausspruch entgegenstehen würden, vom Bf. nicht vorgebracht wurden und solche auch aus der Aktenlage nicht ableitbar sind.

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 gegenständliche Erkenntnis weicht von der oben zitierten, ständigen und einheitlichen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht ab.

Da die Voraussetzungen des [Art. 133 Abs. 4 B-VG](#) nicht erfüllt sind, ist eine ordentliche Revision nicht zulässig.

Wien, am 6. Mai 2020