

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch die Richterin Mag. Mirha Karahodzic MA in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 30. September 2016 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 4/5/10 vom 29. August 2016 betreffend die Inanspruchnahme zur Haftung gemäß § 9 iVm [§ 80 BAO](#) zu Steuernummer ***, zu Recht:

- I. Der Beschwerde wird teilweise Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird gemäß [§ 279 Abs. 1 BAO](#) dahingehend abgeändert, dass der Beschwerdeführer gemäß [§ 9 BAO](#) zur Haftung für folgende Abgaben der *** GmbH im Gesamtausmaß von 81.531,85 Euro (statt 238.045,42 Euro) herangezogen wird:

Abgabenart	Zeitraum	Haftungsbetrag in Euro
Umsatzsteuer	2012	11.728,14
Kapitalertragsteuer	2010	13.771,72
Kapitalertragsteuer	2011	40.118,19
Körperschaftsteuer	2010	296,91
Körperschaftsteuer	2011	8.052,63
Körperschaftsteuer	2012	6.355,89
Säumniszuschlag	2010	406,01
Säumniszuschlag	2011	802,36

Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

- II. Die Revision ist gemäß [Art. 133 Abs. 4 B-VG](#) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang und Beschwerdevorbringen:

Mit **Haftungsbescheid vom 29. August 2016** wurde der Beschwerdeführer als Haftungspflichtiger gemäß § 224 iVm [§ 9](#) und [§ 80 BAO](#) für die aushaftenden Abgabenschuldigkeiten der *** GmbH im Ausmaß von 238.045,42 Euro in Anspruch genommen und aufgefordert, diesen Betrag innerhalb eines Monats ab Zustellung dieses Bescheides zu entrichten. Die Haftung wurde hinsichtlich folgender Abgabenschulden geltend gemacht:

Abgabenart	Zeitraum	Betrag (in EUR)
Umsatzsteuer	2012	13.627,86
Lohnsteuer	2011	34.009,57
Lohnsteuer	2012	72.104,76
Kapitalertragsteuer	2010	16.002,46
Kapitalertragsteuer	2011	46.616,54
Körperschaftsteuer	2010	345,00
Körperschaftsteuer	2011	9.357,00
Körperschaftsteuer	2012	7.385,42
Dienstgeberbeitrag	2011	18.687,86
Dienstgeberbeitrag	2012	13.011,45
Zuschlag zum DB	2011	97,20
Zuschlag zum DB	2012	1.281,87
Stundungszinsen	2013	547,95
Säumniszuschlag	2010	471,77
Säumniszuschlag	2011	1.991,63
Säumniszuschlag	2012	2.433,04
Säumniszuschlag	2013	74,04

Zur **Begründung des Haftungsbescheides** wurde ausgeführt, der Beschwerdeführer sei im Zeitraum von 18. September 2008 bis 20. März 2013 unbestritten handelsrechtlicher Geschäftsführer der *** GmbH, also einer juristischen Person, und daher gemäß [§ 18 GmbH-Gesetz](#) zu deren Vertretung Berufung gewesen. Er sei somit auch verpflichtet gewesen, die Abgaben aus den Mitteln zu bezahlen. Durch das abgeschlossene Konkursverfahren sei der Abgabenrückstand bei der Firma uneinbringlich geworden.

In der dagegen erhobenen **Beschwerde vom 30. September 2016** wurde der Haftungsbescheid mit Ausnahme der Umsatzsteuer 2012 sowie der Körperschaftsteuer 2012 seinem gesamten Inhalt nach angefochten: Hinsichtlich der übrigen Abgabenschulden bestehe der Haftungsbescheid nicht zurecht, da diese Abgabenansprüche aufgrund der zu den Abgabenbescheiden zeitgleich eingereichten Beschwerde nicht zu Recht bestünden. Auch die Höhe des mit Haftungsbescheid geltenden gemachten Betrages werde ausdrücklich bestritten. Im Konkursverfahren über das Vermögen der *** GmbH sei an die Gläubiger, somit auch an das Finanzamt, eine Quote ausgeschüttet, aber im angefochtenen Bescheid nicht berücksichtigt worden. Gleichzeitig wendet sich die Beschwerde – mit Ausnahme des Umsatzsteuerbescheides 2012 sowie des Körperschaftsteuerbescheides 2012 – gegen sämtliche übrigen in der Begründung des Haftungsbescheides angeführten Bescheide einschließlich des BP-Berichtes vom 10. Oktober 2012.

Inhaltlich wird in der Beschwerde ausgeführt, sämtliche mit den angefochtenen Bescheiden vorgeschriebenen Abgaben resultierten aus der bei der Firma *** GmbH durchgeführten Betriebsprüfung. Bei dieser Betriebsprüfung seien völlig zu Unrecht Fremdleistungen der Firma *1* GmbH, die von der *** GmbH betrieblich geltend gemacht worden seien, nicht anerkannt worden. Dadurch, dass die nicht anzuerkennenden Fremdleistungen nachweislich an die Auftraggeber weiterverrechnet worden seien, sei vom Finanzamt völlig zu Unrecht angenommen worden, dass diese Leistungen von nicht auf die *** GmbH angemeldeten Arbeitern bedacht worden seien. Aufgrund dieser unrichtigen Annahme sei es in der Folge zur Belastung der *** GmbH mit Lohnsteuer, Körperschaftsteuer und Kapitalertragsteuer gekommen.

Mit **Beschwerdevorentscheidung vom 9. Jänner 2017** wurde die Beschwerde gegen den Haftungsbescheid als unbegründet abgewiesen. Die Quotenzahlung im Konkursverfahren über das Vermögen der *** GmbH sei berücksichtigt worden; diese Zahlung habe bereits die Haftungssumme verringert.

Am 10. Februar 2017 stellte der vertretene Beschwerdeführer ohne Begründung einen Antrag auf Entscheidung über die Beschwerde durch des Bundesfinanzgerichtes.

Da aus den vorgelegten Aktenteilen nicht ersichtlich war, ob der Beschwerdeführer in Rahmen des Haftprüfungsverfahrens hinsichtlich der Abgabenschuldigkeiten – mit Ausnahme der

Lohnsteuer – aufgefordert worden war, einen Gleichbehandlungsnachweis anzutreten, wurde ihm mit Vorhalt vom 20. März 2020 nochmals die Gelegenheit dazu eingeräumt.

Mit **Antwortschreiben** vom 7. April 2020 entzog der Beschwerdeführer seiner steuerlichen Vertretung die Vollmacht, ersuchte um Zustellung weiterer Schriftstücke an ihn persönlich und führte lediglich aus, sämtliche (Finanzstraf)Verfahren seien bereits im Jahr 2017 eingestellt worden. Er habe keine Unterlagen mehr, da die siebenjährige Aufbewahrungsfrist bereits abgelaufen sei und der damalige Masseverwalter diese gehabt habe. Ein weiterer Vorhalt blieb ebenso inhaltlich unbeantwortet. Der Beschwerdeführer verzichtete auf die Teilnahme an der mündlichen Verhandlung, die einzig im Beisein des Amtsvertreters am 27. Juli 2020 stattgefunden hat.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die *** GmbH wurde zum Zwecke der Vermittlung und Vermietung von Personal am 8. September 2008 gegründet. Der Beschwerdeführer war von der Gründung bis zum 20. März 2013 Geschäftsführer der GmbH.

Bei der *** GmbH wurde für den Zeitraum 2008 bis 2010 eine Betriebsprüfung durchgeführt, die mit dem BP-Bericht vom 10. Oktober 2012 endete. Darin wurden u.a. folgende Feststellungen getroffen:

"Tz. 2 Nachträglich anzuerkennende Aufwendungen

Bruttolöhne und Lohnabgaben

Wie in Tz. 1 angeführt, hat das geprüfte Unternehmen Fremdleistungen teilweise zur Begleichung der Überstunden der eigenen Dienstnehmer verwendet. Dadurch, dass sie nicht anzuerkennenden Fremdleistungen nachweislich an die Auftraggeber weiterverrechnet wurden, müssen diese Leistungen größtenteils von nicht auf das geprüfte Unternehmen angemeldeten Arbeitern erbracht worden sein.

Daher sind die diesbezüglich angefallenen Aufwendungen für Bruttolöhne durch die Bp gem. [§ 184 BAO](#) zu schätzen.

Die Höhe der nachträglich anzuerkennenden nachzuversteuernden Bruttolöhne und die sich daraus ergebenden rückzustellenden Lohnabgaben sind in nachstehender Tabelle dargestellt."

Eine Aufgliederung nach Monaten enthält diese Tabelle nicht. Auch im Bericht gemäß [§ 150 BAO](#) vom 26. November 2012 über das Ergebnis der Außenprüfung, auf den die dem gegenständlichen Verfahren zugrundeliegenden Haftungsbescheide betreffend Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für das Jahre 2011, verweisen, und

im Bericht vom 29. April 2013 u.a. das Jahr 2012 betreffend, sind keine monatlichen Aufgliederungen enthalten. Vielmehr enthalten beide Berichte folgende Feststellung:

"Im Zuge einer Betriebsprüfung wurde festgestellt, daß an unbekannte Arbeiter Löhne ausbezahlt wurden, die nicht den Lohnabgaben unterzogen wurden. Der bei der Betriebsprüfung festgestellte Lohnaufwand, wird im Zuge der GPLA-Prüfung den Lohnabgaben unterzogen. Die Lohnsteuer wird gemäß § 86 (2) EStG mit 10% bemessen."

Aufgrund des Beschlusses des Handelsgerichtes Wien vom 9. April 2015 wurde der am 20. März 2013 über das Vermögen der *** GmbH eröffnete Konkurs nach Schlussverteilung und Verteilung einer Konkursquote von 13,94 % aufgehoben (eingetragen am 8. Mai 2015). Die Firma wurde gemäß [§ 40 Firmenbuchgesetz](#) am 26. August 2015 amtswegig im Firmenbuch gelöscht.

Mit dem angefochtenen Haftungsbescheid vom 29. August 2016 wurde der Beschwerdeführer als Haftungspflichtiger gemäß § 224 iVm [§ 9](#) und [§ 80 BAO](#) für die aushaftenden Abgabenschuldigkeiten der *** GmbH im Ausmaß von 238.045,42 Euro in Anspruch genommen und aufgefordert, diesen Betrag innerhalb eines Monats ab Zustellung dieses Bescheides zu entrichten. Die Haftung wurde hinsichtlich folgender Abgabenschulden, die bisher nicht entrichtet waren, geltend gemacht:

Abgabenart	Zeitraum	Betrag (in Euro)
Umsatzsteuer	2012	13.627,86
Lohnsteuer	2011	34.009,57
Lohnsteuer	2012	72.104,76
Kapitalertragsteuer	2010	16.002,46
Kapitalertragsteuer	2011	46.616,54
Körperschaftsteuer	2010	345,00
Körperschaftsteuer	2011	9.357,00
Körperschaftsteuer	2012	7.385,42
Dienstgeberbeitrag	2011	18.687,86
Dienstgeberbeitrag	2012	13.011,45
Zuschlag zum DB	2011	97,20
Zuschlag zum DB	2012	1.281,87
Stundungszinsen	2013	547,95

Säumniszuschlag	2010	471,77
Säumniszuschlag	2011	1.991,63
Säumniszuschlag	2012	2.433,04
Säumniszuschlag	2013	74,04

Ein Haftungsvorhalt ist dem Haftungsbescheid nicht vorgegangen. Hinsichtlich der Bescheide Kapitalertragsteuer 2010, Kapitalertragsteuer Säumniszuschlag 2010 und Säumniszuschlag 2011 wurde auf den mitversendeten BP-Bericht vom 10. Oktober 2012 verwiesen, während die restlichen Bescheide als Beilage dem Haftungsbescheid beigelegt waren. Im Bericht über die Außenprüfung vom 10. Oktober 2012 wird die Kapitalertragsteuer 2010 – entsprechend dem Bescheid vom selben Tag – mit 23.587,99 Euro und ein Säumniszuschlag dazu iHv 471,77 Euro und die Kapitalertragsteuer 2011 iHv 46.616,54 Euro und ein Säumniszuschlag dazu iHv 932,33 Euro festgesetzt. Aus dem BP-Bericht vom 10. Oktober 2012 ergibt sich, dass der Beschwerdeführer an der Schlussbesprechung teilgenommen hat, ihm sohin die Feststellungen aus den BP Bericht schon damals zur Kenntnis gelangt sind.

Entgegen der Angaben in der Beschwerdeentscheidung wurde die Konkursquote nicht bei den haftungsgegenständlichen Abgaben berücksichtigt, sondern – wie aus dem Abgabekonto der *** GmbH ersichtlich – mit den Abgaben "U 1/13, U 2/13, L, DB, DZ 1-3/13, L 1/15, K und U 2013, ST 2013, alle SZ, D B und DZ 10 /12, KU 10-12 /12, K 2012 (3.364,58) verrechnet" (vgl. AIS-Ausdruck der belangten Behörde).

2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich widerspruchsfrei aus den im Akt aufliegenden Unterlagen, wobei die einzelnen Feststellungen insbesondere auf den jeweils genannten oder in Klammern angeführten Beweismitteln sowie auf den Angaben der Amtsvertreterin in der mündlichen Verhandlung gründen. Die Amtsvertreterin bestätigte insbesondere, dass die im Akt genannte Konkursquote bei den Haftungsbeträgen noch nicht berücksichtigt wurde. Vor diesem Hintergrund konnte von einer weiteren Beweisaufnahme Abstand genommen werden, zumal sich keine Widersprüchlichkeiten ergaben, eine weitere Klärung des Sachverhaltes nicht zu erwarten war und die Entscheidung des erkennenden Gerichts lediglich von der Klärung von nicht komplexen Rechtsfragen abhängt.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Strittig ist, ob der Beschwerdeführer zu Recht für die im angefochtenen Bescheid genannten Abgaben als Haftungspflichtiger in Anspruch genommen wurde. In seiner Beschwerde hat der Beschwerdeführer lediglich die Inanspruchnahme für die Umsatzsteuer 2012 sowie die Körperschaftssteuer 2012 unbestritten gelassen, während er sich gegen die Inanspruchnahme betreffend alle anderen Abgabenschuldigkeiten wendete, ohne jedoch inhaltlich etwas dazu auszuführen.

3.1.1. Rechtslage und Judikatur

[§ 9 Abs. 1 BAO](#) lautet:

"Die in den §§ 80 ff bezeichneten Vertreter haften neben den durch sie vertretenen Abgabepflichtigen für die diese betreffenden Abgaben insoweit, als die Abgaben in Folge schuldhafter Verletzung der den Vertretern auferlegten Pflichten nicht eingebracht werden können."

[§ 80 Abs. 1 BAO](#) lautet:

"Die zur Vertretung juristischer Personen berufenen Personen und die gesetzlichen Vertreter natürlicher Personen haben alle Pflichten zu erfüllen, die den von ihnen Vertretenen obliegen und sind befugt, die diesen zustehenden Rechte wahrzunehmen. Sie haben insbesondere dafür zu sorgen, dass die Abgaben aus den Mitteln, die sie verwalten, entrichtet werden."

[§ 248 BAO](#) lautet:

"Der nach Abgabenvorschriften Haftungspflichtige kann unbeschadet der Einbringung einer Bescheidbeschwerde gegen seine Heranziehung zur Haftung (Haftungsbescheid, § 224 Abs. 1) innerhalb der für die Einbringung der Bescheidbeschwerde gegen den Haftungsbescheid offenstehenden Frist auch gegen den Bescheid über den Abgabeananspruch Bescheidbeschwerde einbringen. Beantragt der Haftungspflichtige die Mitteilung des ihm noch nicht zur Kenntnis gebrachten Abgabeanpruches, so gilt § 245 Abs. 2, 4 und 5 sinngemäß."

3.1.2. Nach der im Folgenden näher dargestellten, ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes setzt die Geltendmachung der Haftung nach [§ 9 Abs. 1 BAO](#) voraus, dass

1. die als haftungspflichtige in Frage kommende Person zum Personenkreis der §§ 80 ff. BAO gehört (Vertreterstellung),
2. eine uneinbringliche Abgabeforderung gegen den Vertretenen besteht (Uneinbringlichkeit),

3. ein Verschulden des Vertreters an der Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten des Vertretenen vorliegt (Verschulden) und

4. die Pflichtverletzung für die Uneinbringlichkeit ursächlich war (Kausalität).

3.1.2.1. Zur Vertreterstellung

Der Beschwerdeführer war im haftungsrelevanten Zeitraum, der die Jahre 2010 bis 2013 betrifft wie festgestellt handelsrechtlicher Geschäftsführer der *** GmbH (Primärschuldnerin) und gehörte damit zum Personenkreis der §§ 80 ff. [BAO](#). Zu seinen Pflichten als Geschäftsführer der GmbH gehörte es daher, die abgabenrechtlichen Verpflichtungen der Gesellschaft wahrzunehmen und für die Entrichtung der Abgaben aus den verwalteten Mitteln zu sorgen (siehe VwGH 22.9.1999, [96/15/0049](#); 3.9.2008, [2006/13/0121](#); 29.4.2010, [2008/15/0085](#)).

3.1.2.2. Zur Uneinbringlichkeit der Abgaben

Die Haftung nach [§ 9 BAO](#) ist eine Ausfallhaftung und setzt die objektive Uneinbringlichkeit der betreffenden Abgaben im Zeitpunkt der Inanspruchnahme des Haftenden voraus (VwGH 22.9.1999, [96/15/0049](#)).

Die verfahrensgegenständlichen Abgaben sind bei der Primärschuldnerin uneinbringlich, da das über die Primärschuldnerin mit dem Beschluss vom 20. März 2013 eröffnete Konkursverfahren mit der rechtskräftigen Bestätigung des Sanierungsplanes mit einer Quote von 13,94 % am 9. April 2015 beendet wurde. Eine Einbringlichmachung der noch zu 86,06 % aushaftenden Abgabenverbindlichkeiten bei der Gesellschaft ist daher ausgeschlossen (VwGH 11.4.2018, [Ra 2015/08/0038](#) mwN). Da die Konkursquote entgegen der Behauptung in der Beschwerdeentscheidung bei den gegenständlichen Abgaben noch nicht berücksichtigt wurde, ist der Beschwerdeführer mit seinem Beschwerdebegehren, die im Konkurs ausgeschüttete Quote sei nicht auf die haftungsgegenständlichen Abgabenschuldigkeiten angerechnet worden, im Recht. Bei den gegenständlichen Abgaben ist daher die Konkursquote in Abzug zu bringen und der Beschwerde insoweit Folge zu geben.

3.1.2.3. Zum Verschulden

Die Haftung nach [§ 9 BAO](#) ist eine verschuldensabhängige Haftung. Voraussetzung ist daher ein Verschulden des Vertreters an der Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten der vertretenen Gesellschaft.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes darf der Vertreter bei der Entrichtung von Schulden die Abgabenschulden nicht schlechter behandeln als andere Schulden; er hat die Schulden im gleichen Verhältnis zu befriedigen ("Gleichbehandlungsgrundsatz"; VwGH 22.12.2015, [Ra 2015/16/0128](#)).

Was die haftungsgegenständlichen Abgaben betrifft, erstreckt sich die Haftung des Vertreters, wenn die liquiden Mittel nicht zur Begleichung sämtlicher Schulden gereicht haben und der Vertreter nur deswegen haftet, weil er die Abgabeforderungen nicht wenigstens anteilig befriedigt und somit die Abgabengläubiger benachteiligt hat, nur auf jenen Betrag, um den bei gleichmäßiger Behandlung sämtlicher Gläubiger die Abgabenbehörde mehr erlangt hätte, als sie infolge des pflichtwidrigen Verhaltens des Vertreters tatsächlich bekommen hat (VwGH 27.8.2008, [2006/15/0165](#)).

Der Vertreter erfährt somit nur dann eine Einschränkung der Haftung, wenn er den Nachweis erbringt, welcher konkrete Abgabenbetrag auch bei einer gleichmäßigen Befriedigung der Gläubiger uneinbringlich geworden wäre (VwGH 28.2.2002, [96/15/0224](#)). Hat der Geschäftsführer aber nicht dargetan, weshalb er für die rechtzeitige Entrichtung der bei der Gesellschaft angefallenen Abgaben gesorgt hat, darf die Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung annehmen (siehe nochmals VwGH 24.2.2011, [2009/16/0108](#)).

Da der Nachweis, welcher Betrag bei Gleichbehandlung sämtlicher Gläubiger an die Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre, dem Beschwerdeführer oblag, wurde er von der Abgabenbehörde im Haftungsbescheid vom 29. August 2016 sowie durch das Bundesfinanzgericht mit Vorhalt vom 20. März 2020 (wiederholt mit Schreiben vom 22. April 2020) aufgefordert, zu den jeweiligen Fälligkeitstagen der Abgaben eine Aufstellung sämtlicher Gläubiger, der auf die einzelnen Verbindlichkeiten geleisteten Zahlungen sowie aller verfügbar gewesenen liquiden Mittel beizubringen. Einen Nachweis, welcher konkrete Abgabenbetrag auch bei einer gleichmäßigen Befriedigung der Gläubiger hinsichtlich der haftungsrelevanten Zeiträume uneinbringlich geworden wäre, hat der Beschwerdeführer trotz dieser Aufforderungen nicht erbracht.

3.1.2.3.1. Zur Umsatzsteuer

Die Haftung für die Umsatzsteuer 2012 (und auch der Abgabenbescheid an sich) wurde vom Beschwerdeführer nicht bestritten. Die Umsatzsteuer 2012 war am 15. Februar 2013 fällig. Da der Beschwerdeführer wie oben dargelegt keine Nachweise für eine Gläubigergleichbehandlung vorgelegt hat, konnte hinsichtlich der Umsatzsteuer 2012 eine schuldhafte Pflichtverletzung angenommen werden.

3.1.2.3.2. Zur Körperschaftsteuer

Für die Körperschaftsteuervorauszahlungen, sowie für die -abschlusszahlungen sind die Vorschriften des Einkommensteuergesetzes über die Veranlagung und Entrichtung der Körperschaftsteuer sinngemäß anzuwenden (§ 24 Abs. 3 Z 1 KStG). Gemäß [§ 45 Abs. 2 EStG 1988](#) sind die Körperschaftsteuervorauszahlungen vierteljährlich zu leisten. Der Fälligkeitszeitpunkt für die Körperschaftsteuerabschlusszahlungen richtet sich nach der Grundregel des [§ 210 Abs. 1 BAO](#) und tritt damit mit Ablauf eines Monats nach Bekanntgabe des Abgabenbescheides ein. Da sämtliche Fälligkeitszeiten hinsichtlich Körperschaftsteuer

2010 bis 2012 im haftungsrelevanten Zeitraum lagen und der Beschwerdeführer wie oben dargelegt keine Nachweise zur Gläubigergleichbehandlung vorgelegt hat, konnte hinsichtlich der Körperschaftsteuer 2010 bis 2012 eine schuldhafte Pflichtverletzung angenommen werden.

3.1.2.3.3. Zur Kapitalertragsteuer

Hinsichtlich der haftungsgegenständlichen Kapitalertragsteuer kann deren Nichtabführung grundsätzlich nicht damit entschuldigt werden, dass die Geldmittel zu deren Entrichtung nicht ausgereicht hätten, da bei der Kapitalertragsteuer der Schuldner der kapitalertragsteuerpflichtigen Kapitalerträge nur eine vom Empfänger der Kapitalerträge geschuldete Steuer gemäß [§ 95 Abs. 2 EStG 1988](#) einzubehalten und gemäß § 96 Abs. 1 EStG 1988 dem Betriebsfinanzamt abzuführen hat, sodass bei der Kapitalertragsteuer genauso wie auch bei der Lohnsteuer der Gleichbehandlungsgrundsatz nicht zum Tragen kommt. Wenn daher der Geschäftsführer die Kapitalertragsteuer trotz Ausschüttung von Gewinnanteilen nicht an das Betriebsfinanzamt entrichtet, liegt nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 18.10.1995, [91/13/0037](#), 0038) eine schuldhafte Pflichtverletzung des Geschäftsführers im Sinne des [§ 9 Abs. 1 BAO](#) vor.

Obwohl der Beschwerdeführer zwar zur haftungsgegenständlichen Kapitalertragsteuer kein konkretes Vorbringen erstattet, wird zur Verschuldensfrage auf die Niederschrift über die Schlussbesprechung gemäß [§ 149 Abs. 1 BAO](#) und den Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung gemäß [§ 150 BAO](#) vom 10. Oktober 2012 verwiesen, bei dem der Beschwerdeführer in seiner damaligen Funktion des Geschäftsführers anwesend war und der zu entnehmen ist:

"Tz 3 Verdeckte Ausschüttungen

*Die Differenzbeträge zwischen den nicht anzuerkennenden Fremdleistungen lt. Tz 1 und den nachträglich anzuerkennenden Bruttolöhnen samt darauf entfallenden Lohnabgaben lt. Tz 2 stellen verdeckte Gewinnausschüttungen an den Gesellschafter-Geschäftsführer, Herrn ***Bf1***, dar. Die auf die verdeckten Gewinnausschüttungen entfallende Kapitalertragsteuer wird vom geprüften Unternehmen übernommen. Somit ist die übernommene KEST ebenfalls als verdeckte Ausschüttung zu erfassen."*

Dass die Feststellungen über die Kapitalertragsteuer 2010 und 2011 erst im Rahmen einer Außenprüfung im Jahr 2012 getroffen wurden, ändert nichts daran, dass der Beschwerdeführer die Verpflichtung zur Abfuhr der Kapitalertragsteuer für die genannten Jahre verletzt hat. Auch der Umstand, dass dem Beschwerdeführer mit dem angefochtenen Haftungsbescheid lediglich der Bericht über die Außenprüfung und nicht die an die GmbH ergangenen Bescheide betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer 2010 und 2011 (beide vom 10. Oktober 2012) übermittelt worden sind, vermag den Beschwerdeführer nicht von der Haftung zu befreien, war er doch bei der Außenprüfung anwesend und wusste von den Festsetzungen.

Die schuldhafte Pflichtverletzung des Beschwerdeführers liegt darin, dass er in seinem zeitlichen Verantwortungsbereich als Geschäftsführer der genannten GmbH diese verdeckte Gewinnausschüttung vorgenommen hat, ohne die darauf entfallende Kapitalertragsteuer einbehalten oder abgeführt zu haben.

3.1.2.3.4. Zur Lohnsteuer, zum Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kommt bei der Lohnsteuer der Gleichbehandlungsgrundsatz nicht zum Tragen. Aus der Bestimmung des [§ 78 Abs. 3 EStG 1988](#), wonach in Fällen, in denen die dem Arbeitgeber zur Verfügung stehenden Mittel zur Zahlung des vollen vereinbarten Arbeitslohnes nicht ausreichen, die Lohnsteuer von dem tatsächlich zur Auszahlung gelangenden niedrigeren Betrag zu berechnen und einzubehalten ist, ergibt sich nämlich, dass jede vom Geschäftsführer einer GmbH vorgenommene Zahlung voller vereinbarter Arbeitslöhne, wenn die zur Verfügung stehenden Mittel nicht auch für die darauf entfallende Lohnsteuer ausreichen, eine schuldhafte Verletzung seiner abgabenrechtlichen Pflicht mit den Rechtsfolgen des [§ 9 Abs. 1 BAO](#) darstellt (siehe zuletzt VwGH 19.10.2017, [Ra 2016/16/0097](#), und die dort zitierte Vorjudikatur).

Die haftungsgegenständlichen Lohnabgaben (L, DB, DZ) für 2011 und 2012 beruhen auf den Feststellungen einer mit Bericht abgeschlossenen GPLA-Prüfung und den dazu ergangenen Haftungsbescheiden vom 26. November 2012 bzw. 29. April 2013.

Geht einem Haftungsbescheid an den Geschäftsführer ein Abgabenbescheid an die Gesellschaft voran, so ist die Behörde daran gebunden und hat sich in der Entscheidung über die Heranziehung zur Haftung hinsichtlich des Grundes und der Höhe der Abgabe grundsätzlich an diesen Abgabenbescheid zu halten (VwGH 29.4.2010, [2008/15/0085](#)). Gleiches gilt, wenn Selbstberechnungsabgaben, wie hier die Lohnsteuer, bei denen die GmbH zum Steuerabzug und zur Steuerabfuhr verpflichtet ist, gegenüber der Gesellschaft mit (hier Lohnsteuer-) Abzugsbescheid geltend gemacht werden (siehe VwGH 20.11.2014, [Ro 2014/16/0057](#)). Die Behörde ist somit an die Höhe der in den Haftungsbescheiden für die Jahre 2011 und 2012 vom 26. November 2012 bzw. 29. April 2013 gegenüber der Gesellschaft geltend gemachten Lohnsteuer gebunden.

Die Lohnsteuer 2011 und 2012 wurden aber genauso wie die Dienstgeberbeiträge sowie die Dienstgeberzuschläge für die Jahre 2011 und 2012 ausschließlich in Jahresbeträgen angegeben. Auch die dem Haftungsbescheid angeschlossenen Beilagen (Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom 10. Oktober 2012 sowie Haftungsbescheide betreffend Lohnsteuer vom 26. November 2012 bzw. 29. April 2013) enthalten keine nähere Aufgliederung der Abgabenbeträge.

Im Hinblick auf die fehlende Aufschlüsselung der Lohnabgaben 2011 und 2012 und weil sich weder aus dem angefochtenen Haftungsbescheid noch aus dem Haftungsbescheid betreffend Lohnsteuer ergibt, wie sich diese monatlichen Beträge zu den Jahresbeträgen verhalten, wurde

der Beschwerdeführer nicht in die Lage versetzt, die von einem Vertreter zu erstellende Liquiditätsaufstellung zu den jeweiligen Fälligkeitstagen als Nachweis der Gläubigergleichbehandlung vorzulegen und die auf die Abgabengläubigerin entfallende monatliche Quote zu berechnen (vgl. VwGH 27.9.2012, [2009/16/0181](#); 30.1.2014, [2013/16/0199](#); 19.3.2015, [2011/16/0188](#); 22.4.2015, [2013/16/0208](#)).

Die Lohnsteuer 2011 iHv 34.009,57 Euro und die Lohnsteuer 2012 iHv 72.104,76 Euro sind daher genauso wie der Dienstgeberbeitrag für 2011 iHv 18.687,86 Euro, der Dienstgeberbeitrag für 2012 13.011,45 Euro, der Dienstgeberzuschlag für 2011 iHv 97,20 Euro, sowie der Dienstgeberzuschlag für 2012 iHv 1.281,87 Euro aus der Haftung auszuscheiden.

3.1.2.3.5. Zu den Säumniszuschlägen

Im Haftungsbescheid sind Säumniszuschläge 2010 iHv 471,77 Euro, Säumniszuschläge 2011 iHv 1.991,63 Euro, Säumniszuschläge 2012 iHv 2.433,04 Euro und Säumniszuschläge 2013 iHv 74,04 Euro enthalten, wobei hinsichtlich der Säumniszuschläge 2010 und 2011 auf den Bericht der Außenprüfung vom 10. Oktober 2012, sowie hinsichtlich der Säumniszuschläge 2012 und 2013 auf die als Beilage übermittelten Bescheide verwiesen wurde, die am 11. Februar 2013 und am 10. Juni 2013 erlassen worden sind. Da Säumniszuschläge gemäß [§ 210 Abs. 1 BAO](#) mit Ablauf eines Monats ab Zustellung des Bescheides fällig werden und die Fälligkeit der letztgenannten Bescheide am 11. März 2013, sohin in unmittelbarer zeitlicher Nähe zur Konkurseröffnung, bzw. am 10. Juli 2012, sohin nach Konkurseröffnung, eintrat, sind diese Beträge schon aus diesen Gründen aus der Haftung auszuscheiden. Der Säumniszuschlag 2010 iHv 471,77 Euro hingegen betraf die Kapitalertragsteuer 2010 und ist daher nicht aus der Haftung auszuscheiden. Hinsichtlich des Säumniszuschlages 2011 iHv 1.991,63 Euro ergibt sich lediglich die Höhe betreffend den Säumniszuschlag zur Kapitalertragsteuer 2011 (932,33 Euro) aus dem BP-Bericht, sodass lediglich dieser in der Haftung verbleibt, während der Rest (Säumniszuschlag betreffend Lohnsteuer und Dienstgeberbeitrag für das Jahr 2011 laut Haftungsbescheid vom 26. November 2012) auf Grund des Ausscheidens der Lohnsteuer und des Dienstgeberbeitrages aus der Haftung auszuscheiden ist (siehe oben).

3.1.2.3.6. Zu den Stundungszinsen

Stundungszinsen sind mit Bescheid festzusetzen. Sie sind einen Monat nach Zustellung des Zinsenbescheides fällig ([§ 210 Abs. 1 BAO](#)). Der Bescheid über die Festsetzung von Stundungszinsen wurde am 11. Februar 2013 erlassen und war daher Mitte März 2013 fällig. Zu diesem Zeitpunkt wurde der Konkurs über die Primärschuldnerin eröffnet. Die Stundungszinsen sind daher schon aus diesem Grund aus der Haftung auszuscheiden.

3.1.2.3.7. Zu den weiteren Einwendungen

Hinsichtlich der allgemeinen Einwendungen in der Beschwerde im Zusammenhang mit den der Haftung zugrundeliegenden Abgabenbescheide ist abschließend Folgendes festzuhalten:

Geht einem Haftungsbescheid ein Abgabenbescheid voran, so ist die Behörde daran gebunden und hat sich in der Entscheidung über die Heranziehung zur Haftung grundsätzlich an diesen Abgabenbescheid zu halten (VwGH 30.3.2006, [2003/15/0125](#)).

Wenn ein zur Haftung Herangezogener sowohl gegen die Geltendmachung der Haftung als auch (gemäß [§ 248 BAO](#)) gegen den Bescheid über den Abgabenanspruch beruft, hat die Berufungsbehörde nach Lehre und ständiger Rechtsprechung zunächst nur über die Berufung gegen die Geltendmachung der Haftung zu entscheiden, da sich erst aus dieser Entscheidung ergibt, ob eine Legitimation zur Berufung gegen den Abgabenanspruch überhaupt besteht (VwGH 13.9.2006, [2003/13/0131](#)). Einwendungen gegen die Richtigkeit der Abgabenfestsetzung sind in einem gemäß [§ 248 BAO](#) (noch) durchzuführenden Abgabenverfahren und nicht im Haftungsverfahren geltend zu machen (vgl. etwa VwGH 29.9.2011, [2011/16/0085](#); 18.3.2013, [2012/16/0049](#)).

Es ist daher von der objektiven Richtigkeit der Abgabenfestsetzung auszugehen (VwGH 13.9.2006, [2003/13/0131](#); 27.2.2008, [2005/13/0094](#)). Auf die vom Beschwerdeführer im Übrigen gemachten Ausführungen hinsichtlich der der Haftung zugrundeliegenden Abgabenbescheide braucht vor diesem Hintergrund nicht weiter eingegangen zu werden.

Der Einwand, dass die Aufbewahrungspflicht für die Bücher und Schriften aus den haftungsgegenständlichen Jahren 2010 bis 2012 bereits geendet habe, ist nicht zielführend, weil nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 7.9.1990, [89/14/0132](#)) den Haftenden die gleiche Offenlegungs- und Wahrheitspflicht wie den Abgabepflichtigen trifft, sodass er für die Möglichkeit des Nachweises seines pflichtgemäßen Verhaltens vorzusorgen hat. Der Beschwerdeführer wurde mit Bescheid vom 30. September 2016, somit vor Ablauf der Aufbewahrungspflicht zur Haftung herangezogen, hatte somit zweifelsfrei Kenntnis von diesem Verfahren und musste nach Ablauf des Konkursverfahrens damit rechnen, dass diese Unterlagen für die Prüfung in diesem Haftungsverfahren von Bedeutung sein würden.

Auch der Hinweis, der Beschwerdeführer sei in einem Verfahren vor dem Straflandesgericht und vor der Finanzstrafbehörde Wien freigesprochen worden, wodurch seine Schuldlosigkeit bestätigt worden sei, geht ins Leere, da weder ein völliges Unterbleiben eines Strafverfahrens noch die Einstellung von Vorerhebungen oder einer Voruntersuchung noch ein freisprechendes Urteil des Strafgerichtes eine Bindung der Abgabenbehörde bei der Beurteilung der Haftungsvoraussetzungen nach [§ 9 BAO](#) bewirken könnte (VwGH 16.9.2003, [2003/14/0040](#)). Während eine Abgabenhinterziehung die Schuldform des Vorsatzes erfordert, genügt zur Haftungsinanspruchnahme der Vorwurf bloßen, vom Geschäftsführer zu widerlegendem – Verschulden, sohin reicht sogar leichte Fahrlässigkeit aus (vgl. zB VwGH 31.10.2000, [95/15/0137](#) und 18.10.1995, [91/13/0037](#), 0038). Zudem liegt im Finanzstrafverfahren die Beweislast beim Gericht bzw. bei der Behörde, während es im Haftungsverfahren gemäß [§ 9](#)

[Abs. 1 BAO](#) Aufgabe des Geschäftsführers ist, das Nichtvorliegen einer schuldhaften Pflichtverletzung zweifelsfrei darzutun.

3.1.2.4. Kausalität

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

3.1.2.5. Ermessen

Nach Lehre und Rechtsprechung ist die Heranziehung zur Haftung in das Ermessen der Abgabenbehörde gestellt, wobei die Ermessensentscheidung im Sinne des [§ 20 BAO](#) innerhalb der vom Gesetz gezogenen Grenzen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen ist. Dem Gesetzesbegriff "Billigkeit" ist dabei die Bedeutung "berechtigte Interessen der Partei", dem Gesetzesbegriff "Zweckmäßigkeit" die Bedeutung "öffentliches Anliegen an der Einbringung der Abgaben" beizumessen.

Wesentliches Ermessenskriterium ist die Vermeidung eines endgültigen Abgabenausfalls. Aus dem auf die Hereinbringung der Abgabenschuld beim Haftenden gerichteten Besicherungszweck der Haftung folgt, dass die Geltendmachung der Haftung in der Regel ermessenskonform ist, wenn die betreffende Abgabe beim Primärschuldner uneinbringlich ist (VwGH 25.6.1990, [89/15/0067](#)).

Vom Beschwerdeführer wurde nicht aufgezeigt, dass die Haftung wegen ihrer persönlichen oder wirtschaftlichen Verhältnisse nicht geltend gemacht werden dürfe. Eine allfällige Vermögenslosigkeit oder das Fehlen von Einkünften des Haftungspflichtigen stünde im Übrigen der Geltendmachung der Haftung nicht entgegen (vgl. zB VwGH 25.11.2009, [2008/15/0220](#) mwN). Sonstige Gründe, die eine Ermessensübung zugunsten des Beschwerdeführers bewirken könnten, sind nicht hervorgekommen.

3.1.3. Ergebnis

Der Beschwerde ist aus den dargelegten Gründen teilweise stattzugeben und die Haftung auf folgende Abgaben abzüglich der noch nicht berücksichtigten Konkursquote, sohin auf einen Gesamtbetrag von 81.531,85 Euro wie folgt einzuschränken:

Abgabenart	Zeitraum	Betrag in Euro	Konkursquote iHv 13,94%	Haftungsbetrag in Euro
Umsatzsteuer	2012	13.627,86	1.899,72	11.728,14

Kapitalertragsteuer	2010	16.002,46	2.230,74	13.771,72
Kapitalertragsteuer	2011	46.616,54	6.498,35	40.118,19
Körperschaftsteuer	2010	345,00	48,09	296,91
Körperschaftsteuer	2011	9.357,00	1.304,37	8.052,63
Körperschaftsteuer	2012	7.385,42	1.029,53	6.355,89
Säumniszuschlag	2010	471,77	65,76	406,01
Säumniszuschlag	2011	932,33	129,97	802,36

Im Übrigen ist die Beschwerde abzuweisen.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gemäß [§ 25a Abs. 1 VwGG](#) hat das Verwaltungsgericht im Spruch seines Erkenntnisses auszusprechen, ob die Revision gemäß [Art. 133 Abs. 4 B-VG](#) zulässig ist. Der Ausspruch ist kurz zu begründen.

Die Revision ist nicht zulässig, weil die Entscheidung nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt. Weder weicht die gegenständliche Entscheidung von der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ab noch fehlt es an einer Rechtsprechung; weiters ist die vorliegende Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auch nicht als uneinheitlich zu beurteilen. Auch liegen keine sonstigen Hinweise auf eine grundsätzliche Bedeutung der zu lösenden Rechtsfrage vor.

Wien, am 30. Juli 2020