

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***R*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch ***Stb***, über die Beschwerde vom 14. Jänner 2021 gegen den Haftungsbescheid des Finanzamtes Österreich gemäß § 9 BAO vom 14. Dezember 2020, Steuernummer StNrPS, zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit Schreiben vom 25. März 2019 teilte das Finanzamt dem Beschwerdeführer mit, dass am Abgabenkonto der Primärschuldnerin Abgaben in Höhe von 45.644,90 € uneinbringlich aushaften würden und beabsichtigt sei, den Beschwerdeführer hierfür zur Haftung heranzuziehen.

Mit Schreiben vom 25. April 2019 wurde seitens des Beschwerdeführers dargelegt, dass er keine schuldhafte Verletzung seiner Pflichten begangen habe.

Die geltend gemachte Umsatzsteuer konnte nicht mehr bezahlt werden, da im Oktober 2017 Zahlungsschwierigkeiten aufgetreten und nicht mehr alle Verbindlichkeiten voll befriedigt worden seien. Im relevanten Zeitraum vom 30. September 2017 bis zur Insolvenzeröffnung am 30. November 2017 hätten sich die Verbindlichkeiten von 778.756,00 € auf 828.816,00 € erhöht:

	per 30.09.2017	per 30.11.2017	
Kreditinstitute	€ 316.082	€ 347.535	10 % Steigerung
Lieferanten	€ 358.754	€ 390.206	9 % Steigerung

Finanzamt	€ 103.920	€ 91.075	12 % Senkung
-----------	-----------	----------	--------------

Während sich im besagten Zeitraum die gesamten Verbindlichkeiten erhöht hätten, seien lediglich die Verbindlichkeiten gegenüber dem Finanzamt reduziert worden. Eine nachteilige Behandlung des Finanzamtes gegenüber den anderen Gläubigern sei nicht gegeben.

Von der Beachtung des Gleichbehandlungsgebotes ausgenommen seien die Lohnabgaben. Eine aliquote Kürzung der Löhne und Gehälter sei im Zeitpunkt der Überweisung an die Dienstnehmer nicht notwendig gewesen, da die Geschäftsführung davon ausgegangen sei, dass die am 15. November fälligen Lohnabgaben entrichtet werden könnten. Es sei keinesfalls festgestanden, dass eine Insolvenz folgen würde. Zu diesem Zeitpunkt seien fällige Verbindlichkeiten, wenn auch verspätet oder mit Stundungen, regelmäßig bedient worden. Umstrukturierungsmaßnahmen seien in Planung gewesen und die umsatz- und ertragsstarke Vorweihnachtszeit sei bevorgestanden. Der Beschwerdeführer hätte also nicht erkennen können, dass die Lohnabgaben nicht mehr entrichtet würden. Eine allfällige aliquote Lohnkürzung hätte zumindest zu einer teilweisen Arbeitsniederlegung und Betriebsschließung geführt.

Mit Schreiben vom 10. Oktober 2019 wurde dem Beschwerdeführer seitens des Finanzamtes mitgeteilt, dass das bisher erstattete Vorbringen als Nachweis einer Gläubigergleichbehandlung nicht ausreichen würde. Die angeführten Zahlen seien nicht nachvollziehbar, da am 30. September 2017 auf dem Abgabenkonto ein Saldo iHv 52.250,23 € und nicht wie angegeben von 103.920,00 € bestanden hätte. Auch der angegebene Saldo per 30. November 2017 würde nicht mit jenem am Abgabenkonto übereinstimmen.

Seitens des Beschwerdeführers wurde dazu mit Schreiben vom 14. November 2019 eine Aufstellung der Lieferantenzahlungen im Zeitraum Oktober/November 2017 übermittelt. Insgesamt seien in diesem Zeitraum

Zahlungen für Lieferantenverbindlichkeiten iHv	€ 317.995,57	getätigt worden.
neue Lieferverbindlichkeiten iHv	€ 123.590,02	aufgebaut worden.
Lieferantenverbindlichkeiten iHv	€ 87.029,44	abgebaut worden.
Somit hätten sich die Lieferverbindlichkeiten um	€ 36.560,58	erhöht.

Der Abbau von Verbindlichkeiten sei nicht mit Tilgung gleichzusetzen. Gläubiger hätten bestehende Forderungen iHv 2.137,74 € nicht angemeldet. Dieser Betrag scheine im Forderungsstand lt. Anmelungsverzeichnis nicht auf und sei in den Abbau miteinbezogen worden. Unter Einbeziehung dieses Umstandes hätten sich wirtschaftlich betrachtet die Verbindlichkeiten um ca. 11 % erhöht. 230.000,00 € seien für die laufenden Ausgaben im operativen Geschäftsbetrieb Zug um Zug (Entstehung und Tilgung im Zeitraum

Oktober/November 2017) verwendet worden. Beim Abbau der Verbindlichkeiten sowie bei Zug um Zug Geschäften handle es sich vordergründig um den Bezug von Lebensmitteln, Getränken, Hilfsstoffen, Reinigungsmitteln und anderen Lieferungen und Leistungen, ohne die der Geschäftsbetrieb nicht möglich gewesen wäre. Während die Lieferverbindlichkeiten um 11 % erhöht worden seien, seien die Verbindlichkeiten gegenüber dem Finanzamt um 12 % gesenkt worden. Somit sei die Gleichbehandlung gegenüber dem Finanzamt jedenfalls eingehalten worden.

Mit Bescheid vom 14. Dezember 2020 machte das Finanzamt die Haftung für aushaftende Abgabenschuldigkeiten der Primärschuldnerin in Höhe von 31.129,81 € gegenüber dem Beschwerdeführer geltend. Die Abgaben wurden detailliert aufgeschlüsselt und begründend im Wesentlichen dargelegt, dass die objektive Uneinbringlichkeit insofern vorliege, als mit Beschluss des Landesgerichtes ***X*** das Sanierungsverfahren eröffnet worden sei. Das Verfahren sei am 23. März 2018 nach Bestätigung eines Sanierungsplanes mit einer Quote von 20 % aufgehoben worden. Davon seien nur 85,28 % (Quote von 17,05 %) entrichtet worden. Mit Beschluss des Landesgerichtes ***X*** sei ein neues Sanierungsverfahren eröffnet worden, welches in ein Konkursverfahren umgewandelt worden sei. Der genaue Abgabenausfall stehe noch nicht fest, der Haftungsbescheid werde daher auf jene Abgaben begrenzt, deren Ausfall bereits jetzt feststehe.

Da durch die vorrangige Bezahlung von neuen Verbindlichkeiten (Lebensmittel, Getränke, Hilfsstoffe, Reinigungsmittel, ...) eine Ungleichbehandlung von Gläubigern vorliege, erfolge eine Haftungsinanspruchnahme.

Der Beschwerdeführer beziehe monatliche Pensionseinkünfte, welche höher als das Existenzminimum seien, sodass anzunehmen sei, dass die haftungsgegenständlichen Abgaben auch einbringlich seien.

Im Rahmen der Beschwerde vom 14. Jänner 2021 gegen den Haftungsbescheid vom 14. Dezember 2020 wurde das Vorbringen der Schreiben vom 25. April 2019 und 14. November 2019 wiederholt. Ergänzend wurde vorgebracht, dass es dem Geschäftsführer nicht möglich gewesen sei, sämtliche Verbindlichkeiten der Primärschuldnerin aus deren Mittel zu bedienen. Daher seien Zahlungen nur mehr teilweise durchgeführt worden, wie es das Gebot der Gläubigergleichbehandlung vorsehen würde. Dies gelte jedenfalls für die Umsatzsteuer samt Nebengebühren. Die Haftung des Vertreters würde sich für diese Abgaben nur auf jenen Betrag beschränken, um den bei gleichmäßiger Behandlung sämtlicher Gläubiger die Abgabenbehörde mehr erlangt hätte.

Die Verwendung der vorhandenen Mittel sei dargestellt worden und es sei auch dargestellt worden, dass es keine Verletzung der Gläubigergleichbehandlung zu Lasten des Finanzamtes gegeben habe, sondern vielmehr das Finanzamt objektiv betrachtet begünstigt worden sei. Es sei offensichtlich, dass die Abgabenbehörde bei der Umsatzsteuer jedenfalls nicht den gesamten Betrag erhalten hätte. Die Haftungsinanspruchnahme ziele darauf ab, dass künftige Vertreter von Abgabenschuldigen die Abgabenbehörde – gesetzwidrig – bevorzugen müssten,

um nicht danach Gefahr zu laufen, eine überschießende Haftungsanspruchnahme zu erhalten.

Selbst Zug-um-Zug Bezahlung von Verbindlichkeiten habe nicht zu einer Benachteiligung des Finanzamtes geführt, weil es jeweils in dem Ausmaß bedient worden sei, wie die Gesamtheit der Gläubiger bei Gleichbehandlung zu bedienen gewesen wäre. Dies würde sich aufgrund der dargestellten Entwicklung der Verbindlichkeiten ergeben.

Bei den Lohnabgaben stelle sich die rechtliche Würdigung differenzierter dar. Die Lohnabgaben seien aus dem Gleichbehandlungsgrundsatz ausgeschlossen. Aus zwei Gründen sei die Inanspruchnahme anders zu beurteilen:

a) Die Abgaben des letzten Monats L 10/2017 (samt Nebenabgaben) seien gar nicht zu berücksichtigen, weil hier eine Kürzung der Lohnzahlung mit Beginn des Monats nicht gerechtfertigt gewesen sei und der Vertreter für diese Auszahlung nicht schuldhaft gehandelt habe, weil er eben mit Auszahlung der Gehälter mit Beginn November (offenbar gemeint: Oktober) noch nicht gewusst habe, dass er am 15. November 2017 die dazugehörigen Lohnabgaben nicht entrichten werden könne.

b) Sollte man der Argumentation unter a) nicht folgen, so würde sich jedenfalls eine Haftungseinschränkung dahingehend ergeben, dass ja bei Kürzung der Löhne/Gehälter auch eine Kürzung der Lohnabgaben zu erfolgen hätte. Daher könnte – selbst wenn man von einer schuldhaften Verletzung ausgehe – nur ca. 50 % dieser Abgaben im Weg der Haftung geltend gemacht werden.

Es werde daher beantragt, den Haftungsbescheid ersatzlos aufzuheben bzw. in eventu den Bescheid dahingehend abzuändern, dass nur von den Lohnabgaben ein Anteil von 50 % im Haftungsweg in Anspruch genommen werde.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 17. März 2021 wies das Finanzamt die Beschwerde vom 14. Jänner als unbegründet ab. Nach Darlegung des bisherigen Vorbringens und der Rechtsprechung wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass die vorgelegte Aufstellung nur ausgewählte Gläubiger enthalten würde. Es sei keine genaue Gesamtaufstellung über die offenen Forderungen oder über die verfügbaren Mittel und deren Verwendung über den Zeitraum der haftungsgegenständlichen Abgabefälligkeiten übermittelt worden. Es sei der Saldo gemäß Saldenliste per 30. September 2017 und der Forderungen gemäß Anmeldeverzeichnis gegenübergestellt worden. Ohne genaue Aufstellung der Gläubiger sei dieser Vergleich nicht aussagekräftig, da nicht immer alle Gläubiger ihre Forderungen in einem Insolvenzverfahren anmelden würden. Es sei auch die Summe der angemeldeten Forderungen in Höhe von 828,816,00 € nicht nachvollziehbar, da laut Anmeldeverzeichnis Forderungen in Höhe von insgesamt 1,292.632,96 € angemeldet worden seien. Zahlungen Zug-um-Zug könnten an sich bereits eine Verletzung des Gleichbehandlungsgrundsatzes darstellen. Somit könne nicht nachvollzogen werden, ob und in welchem Ausmaß Abgabenschulden besser (wie behauptet) oder schlechter als die restlichen Verbindlichkeiten behandelt worden seien.

In Zusammenhang mit der haftungsgegenständlichen Lohnsteuer wurde auf den entsprechenden Gesetzestext und die Bezug habende Judikatur verwiesen.

Im Vorlageantrag vom 14. April 2021 wurde ergänzend zum bisherigen Vorbringen ausgeführt, dass die in der Beschwerdevorentscheidung angesprochene Aufstellung nicht nur Zahlungen an ausgewählte Gläubiger sondern sämtliche Zahlungen an Lieferanten enthalten würde. Es seien Zug-um-Zug Zahlungen zwingend notwendig gewesen zur Aufrechterhaltung des operativen Geschäftsbetriebes. Diese seien in der Aufstellung ebenso enthalten wie Tilgungen. Die Lieferantenverbindlichkeiten seien in den zwei Monaten vor Insolvenzeröffnung um insgesamt 9 % gestiegen.

Weitere Verbindlichkeiten (Kreditinstitute, Finanzamt) seien separat angeführt worden. Daraus würde sich ergeben, dass in den zwei Monaten vor Insolvenzeröffnung die Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten ebenfalls angestiegen seien. Die Verbindlichkeiten gegenüber dem Finanzamt seien verringert worden.

Die Abweichung hinsichtlich des Anmeldeverzeichnisses würde sich daraus ergeben, dass Löhne, Gehälter und Sozialversicherung nicht enthalten wären. Löhne und Gehälter für November 2017 seien zur Gänze nicht bezahlt worden. Die Verbindlichkeiten gegenüber der oö. Gebietskrankenkasse hätten sich von 30. September 2017 bis 30. November 2017 von 116.000,00 € auf 227.000,00 € erhöht. Diese Ergänzung würde das Gesamtbild, dass die Gläubigergleichbehandlung zugunsten des Finanzamtes jedenfalls eingehalten worden sei, ergänzen.

In Zusammenhang mit Umsatzsteuer und Lohnabgaben wurde das bisherige Vorbringen wiederholt.

Mit Vorlagebericht vom 11. Oktober 2021 legte das Finanzamt die Beschwerdesache dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor und beantragte die Abweisung der Beschwerde.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Mit Gesellschaftsvertrag vom 25. Juni 1992 wurde die ***PSalt*** GmbH gegründet und später in ***PSneu*** GmbH umbenannt.

Der am ***Geb.datum*** geborene Beschwerdeführer war von 2. Juli 1992 bis 3. Oktober 2019 Geschäftsführer der Primärschuldnerin; seit 30. September 2019 wird sie von ***GF2*** vertreten.

Mit Beschluss des Landesgerichtes ***X*** vom 30. November 2017 wurde über das Vermögen der Primärschuldnerin das Sanierungsverfahren eröffnet. Mit Beschluss vom 23. März 2018 wurde der Sanierungsplan rechtskräftig bestätigt und das Sanierungsverfahren

aufgehoben. In diesem Sanierungsverfahren ist ein Sanierungsplan rechtskräftig geworden, wonach die Gläubiger mit einer Quote von 20 % befriedigt werden sollten. Damit wären grundsätzlich 80 % der Abgabenverbindlichkeiten bei der Primärschuldnerin uneinbringlich gewesen. Tatsächlich wurden von der vereinbarten Quote von 20 % nur 85,25 % entrichtet, was auf den Gesamtbetrag bezogen einer Quote von 17,05 % entspricht.

Mit Beschluss des Landesgerichtes ***X*** vom 13. Jänner 2020 wurde erneut über das Vermögen der Primärschuldnerin das Sanierungsverfahren eröffnet. Mit Beschluss vom 21. April 2020 wurde die Bezeichnung von Sanierungsverfahren auf Konkursverfahren geändert. Die Gesellschaft ist infolge Konkursöffnung aufgehoben. Dieses Konkursverfahren ist noch nicht beendet.

Mit Bescheid vom 14. Dezember 2020 wurde die Haftung für die aushaftenden Abgabenschuldigkeiten der Primärschuldnerin in Höhe von 31.129,81 € geltend gemacht. Die diesbezüglichen Abgabenforderungen haften am Abgabenkonto der Primärschuldnerin zur Gänze unberichtigt aus:

Abgabenart	Zeitraum	Fälligkeit	Betrag in Euro
Umsatzsteuer	08/2017	16.10.2017	11.571,68
Umsatzsteuer	09/2017	15.11.2017	10.602,36
Lohnsteuer	10/2017	15.11.2017	4.881,18
Kammerumlage	07-09/2017	15.11.2017	165,17
Dienstgeberbeitrag	10/2017	15.11.2017	2.399,47
Zuschlag zum DB	10/2017	15.11.2017	210,69
Pfändungsgebühr	2017	15.11.2017	239,31
Barauslagen	2017	15.11.2017	2,82
Säumniszuschlag 1	2017	18.10.2017	102,98
Säumniszuschlag 1	2017	18.10.2017	54,87
Säumniszuschlag 1	2017	18.10.2017	362,68
Säumniszuschlag 1	2017	16.11.2017	114,56
Säumniszuschlag1	2017	16.11.2017	54,37

Säumniszuschlag 1	2017	16.11.2017	367,67
Summe			31.129,81

Im Beschwerdeverfahren wurde nicht nachgewiesen, dass das Gleichbehandlungsgebot eingehalten wurde, das heißt, dass sämtliche Gläubiger im gleichen Ausmaß befriedigt worden sind. Es wurde auch nicht dargelegt, in welchem prozentuellen Ausmaß die Verbindlichkeiten des Finanzamtes befriedigt worden wären, wenn alle Verbindlichkeiten gleichmäßig bedient worden wären.

2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den vorgelegten Akten, den Parteivorbringen, Einsicht in das Firmenbuch und aus dem Abgabensinformationssystem.

Das Gleichbehandlungsgebot bedeutet, dass sämtliche Gläubiger mit derselben Quote befriedigt werden. Das heißt, um dem Gleichbehandlungsgebot nachzukommen, müssen sämtlichen Verbindlichkeiten zum jeweiligen Fälligkeitstag den zu diesem Zeitpunkt verfügbaren finanziellen Mittel gegenübergestellt werden. Mit der daraus resultierenden Quote sind sodann alle Gläubiger gleichmäßig zu befriedigen.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes darf der Vertreter bei der Entrichtung von Verbindlichkeiten Abgabenschulden nicht schlechter behandeln als andere Schulden; er hat die Schulden im gleichen Verhältnis zu befriedigen (Gleichbehandlungsgrundsatz). Eine Verletzung des Gleichbehandlungsgrundsatzes kann sich nicht nur bei der Tilgung bereits bestehender Verbindlichkeiten, sondern auch bei sogenannten Zug-um-Zug-Geschäften ergeben. (VwGH vom 22.12.2015, Ra 2015/16/0128)

Im gegenständlichen Verfahren wurde seitens des Beschwerdeführers mehrmals darauf hingewiesen, dass ein Betrag von 230.000,00 € für die laufenden Ausgaben im operativen Geschäftsbetrieb Zug um Zug (Entstehung und Tilgung im Zeitraum Oktober/November 2017) verwendet worden sind. Damit wurde aber gleichzeitig dargelegt, dass das Gleichbehandlungsgebot nicht gewahrt wurde. Sobald nämlich ein Gläubiger zur Gänze befriedigt wird, während die fälligen Abgabenverbindlichkeiten nicht oder nicht zur Gänze getilgt werden, liegt eine Verletzung des Gleichbehandlungsgrundsatzes vor.

Im Erkenntnis vom 19.10.2017, Ra 2016/16/0097, hat der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, dass der Vertreter nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes für die nicht entrichteten Abgaben der Gesellschaft auch dann haftet, wenn die zur Verfügung stehenden Mittel zur Entrichtung aller Verbindlichkeiten der Gesellschaft nicht ausreichen, es sei denn, er weist nach, dass er die Abgabenschuld im Verhältnis nicht schlechter behandelt hat als bei anteiliger Verwendung der vorhandenen Mittel für die Begleichung aller

Verbindlichkeiten. Eine Betrachtung der Gläubigergleichbehandlung hat zum jeweiligen Fälligkeitszeitpunkt zu erfolgen.

Der Beschwerdeführer hat zwar eine Saldenliste per 30.09.2017 sowie eine Liste der Lieferantenzahlungen im Zeitraum Oktober/November 2017 übermittelt und die Entwicklung der Lieferanten-, Bank- und Finanzamtsverbindlichkeiten von September bis November 2017 dargestellt, aber es wurde keine Aufstellung vorgelegt, aus der hervorgeht, über welche finanziellen Mittel die Primärschuldnerin im Zeitpunkt der Fälligkeiten der haftungsgegenständlichen Abgabenverbindlichkeiten verfügt und wie sie diese Mittel verwendet hat. Es wurde nicht dargelegt, mit welchem Anteil sämtliche Gläubiger befriedigt worden wären, wenn die vorhandenen Mittel auf alle Gläubiger gleichmäßig verteilt worden wären.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I.

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

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

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

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

3.1.1. Zur Vertreterhaftung

Unstrittig ist, dass der Beschwerdeführer zwischen 2. Juli 1992 und 3. Oktober 2019 Geschäftsführer der Primärschuldnerin war.

Die Haftung nach § 9 BAO stellt nicht die Haftung für einen Schaden dar, welcher dem Abgabengläubiger bei Gesamtbetrachtung der Abgabenschulden mehrerer Abgabenschuldner entstanden ist, sondern der Tatbestand des § 9 BAO stellt darauf ab, dass Abgabenschulden eines Abgabepflichtigen nicht eingebracht werden können.

Als Geschäftsführer der Primärschuldnerin war der Beschwerdeführer im haftungsrelevanten Zeitraum (16. Oktober 2017 bis 16. November 2017) ihr abgabenrechtlicher Vertreter.

3.1.2. aushaftende Abgabenschuldigkeiten gegenüber der Primärschuldnerin

Die haftungsgegenständlichen Abgaben haften am Abgabenkonto der Primärschuldnerin unbestritten unberichtigt aus.

3.1.3. Zur Uneinbringlichkeit

Die Haftung nach § 9 BAO ist eine Ausfallhaftung. Sie darf nur dann geltend gemacht werden, wenn der Ausfall nicht nur beim Erstschuldner, sondern auch bei mit ihm verbundenen Gesamtschuldnern sowie bei außerhalb des § 9 BAO Haftenden eindeutig feststeht (vgl. Ritz, BAO⁶, § 9 Tz 4 und 7, mit Hinweisen auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes). Eine Entrichtung durch Dritte - allenfalls auch durch Überrechnung von Guthaben (§ 215 Abs. 4 BAO) - würde dazu führen, dass insoweit die Abgabenschuldigkeit erfüllt wäre; eine derartige Zahlung wäre auch noch im Beschwerdeverfahren über einen Haftungsbescheid zu berücksichtigen (VwGH vom 10.09.2020, Ra 2020/13/0048).

Im ersten Sanierungsverfahren (30. November 2017 bis 23. März 2018) ist ein Sanierungsplan rechtskräftig geworden, wonach die Gläubiger mit einer Quote von 20 % befriedigt werden sollten. Damit wären grundsätzlich 80 % der Abgabenverbindlichkeiten bei der Primärschuldnerin uneinbringlich gewesen.

Tatsächlich wurden von der vereinbarten Quote von 20 % nur 85,25 % entrichtet, was einer Quote von 17,05 % entspricht. Jener Anteil der ursprünglich vereinbarten Quote, der nicht entrichtet wurde (= 2,95 %), fließt in das mittlerweile mit Beschluss vom 13. Jänner 2020 eröffnete Konkursverfahren ein. Mit welcher Einbringlichkeit diesbezüglich gerechnet werden kann, steht derzeit noch nicht fest (dieses Konkursverfahren wurde noch nicht abgeschlossen). Unbestritten fest steht jedoch, dass 85,25 % von den ursprünglich uneinbringlichen 80 % der Abgabenverbindlichkeiten jedenfalls bei der Primärschuldnerin uneinbringlich sind. Dieser Betrag wurde im Haftungsbescheid aufgenommen und vom Beschwerdeführer im gesamten Verfahren nicht bestritten.

3.1.4. Zur Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten

Für die Haftung relevant ist die Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten (zB Entrichtungspflicht in § 80 Abs 1 letzter Satz, aus der das Gleichbehandlungsgebot abgeleitet wird, Einbehaltungs- und Abfuhrpflicht gem § 78 Abs. 3 EStG 1988 für Lohnsteuer oder gem § 95 Abs. 2 Satz 2 EStG 1988 für Kapitalertragsteuer).

Den Vertreter trifft die Verpflichtung zur rechtzeitigen Entrichtung bzw. Abfuhr von Abgabenverbindlichkeiten. Der Zeitpunkt, für den zu beurteilen ist, ob den Vertreter die Gleichbehandlungspflicht erfüllt hat, bestimmt sich danach, wann die Abgabe nach den abgabenrechtlichen Vorschriften zu entrichten gewesen wäre. Bei Selbstbemessungsabgaben ist maßgebend, wann die Abgabe bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung zu entrichten oder abzuführen gewesen wäre (VwGH 22. 4. 2015, 2013/16/0208).

Aufgabe des Geschäftsführers ist es, im Verwaltungsverfahren allfällige Gründe aufzuzeigen, die ihn daran gehindert haben, die Abgabenschulden am oder nach dem Fälligkeitstag zu begleichen. Er hat darzustellen, dass ab dem Zeitpunkt, an welchem die von der Haftungsinanspruchnahme erfassten Abgaben fällig geworden sind, keine Geldmittel der Gesellschaft mehr vorhanden waren. Es hat nicht die Abgabenbehörde das Ausreichen der Mittel zur Abgabentrachtung nachzuweisen, sondern der zur Haftung herangezogenen Geschäftsführer das Fehlen ausreichender Mittel.

Der Vertreter haftet nicht für sämtliche Abgabenschulden des Vertretenen in voller Höhe, sondern nur im Umfang der Kausalität zwischen seiner schuldhaften Pflichtverletzung und dem Entgang der Abgaben. Reichten die liquiden Mittel nicht zur Begleichung sämtlicher Schulden aus und haftet der Vertreter nur deswegen, weil er die Abgabeforderungen nicht wenigstens anteilig befriedigt und den Abgabengläubiger somit benachteiligt hat, dann erstreckt sich die Haftung des Vertreters auch nur auf den Betrag, um den der Abgabengläubiger bei gleichmäßiger Befriedigung aller Forderungen mehr erlangt hätte, als er infolge des pflichtwidrigen Verhaltens des Vertreters tatsächlich erhalten hat. Der Nachweis, welcher Betrag bei Gleichbehandlung sämtlicher Gläubiger an die Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre, obliegt allerdings dem Vertreter. Weist er 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 allerdings zur Gänze vorgeschrieben werden (VwGH vom 23.3.2010, 2007/13/0137).

Wie bereits dargelegt wurde hat der Beschwerdeführer die liquiden Mittel nicht anteilig auf alle Gläubiger gleichmäßig verteilt. Darüber hinaus hat er keinen Nachweis erbracht, in welcher Höhe die Abgabenverbindlichkeiten bei gleichmäßiger Befriedigung aller Forderungen zu bedienen gewesen wären. Das Finanzamt hat daher entsprechend der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes agiert, indem es die Haftung für die aushaftenden Abgabenverbindlichkeiten in voller Höhe ausgesprochen hat.

Von der Beachtung des Gleichbehandlungsgebotes ausgenommen ist die Lohnsteuer. Die Verpflichtung eines Vertreters nach § 80 BAO geht hinsichtlich der Lohnsteuer über das Gebot der gleichmäßigen Behandlung aller Gläubiger hinaus. 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, dass jede vom Vertreter vorgenommene Zahlung voller vereinbarter Arbeitslöhne, wenn die zur Verfügung stehenden Mittel nicht auch für die darauf entfallende Lohnsteuer ausreichen, eine schuldhafte Verletzung seiner abgabenrechtlichen Pflichten mit den Rechtsfolgen des § 9 Abs. 1 BAO darstellt (VwGH vom 5.4.2011, 2009/16/0106). Nach ständiger Rechtsprechung ist die auf die ausbezahlten Löhne entfallende Lohnsteuer jedenfalls einzubehalten und spätestens am Fälligkeitstag in voller Höhe zu entrichten. Jede vom Geschäftsführer vorgenommene Zahlung voller vereinbarter Arbeitslöhne stellt eine schuldhafte Verletzung seiner abgabenrechtlichen Pflichten dar, wenn die zur Verfügung stehenden Mittel nicht auch für die Abfuhr der darauf entfallenden Lohnsteuer ausreichen und auch abgeführt werden. Die Bestimmung stellt nicht auf jene Gründe ab, die dazu geführt haben, dass nicht die volle Lohnsteuer abgeführt wurde.

Im Erkenntnis vom 19.10.2017, Ra 2016/16/0097, hat der Verwaltungsgerichtshof auf Folgendes hingewiesen: "In den Erkenntnissen vom 22. April 2009, 2008/15/0283, und vom 29. Jänner 2004, 2000/15/0168, hat der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, dass die Verpflichtung nach § 80 BAO hinsichtlich der Lohnsteuer über das Gebot der gleichmäßigen Behandlung aller Schulden (aller Gläubiger) hinausgeht; aus den Bestimmungen des § 78 Abs. 3 EStG ergibt sich die Verpflichtung, dass die Lohnsteuer - ungeachtet des Grundsatzes der Gleichbehandlung aller andrängenden Gläubiger - jeweils zur Gänze zu entrichten ist."

Schon im Erkenntnis vom 18. Dezember 2001, 2001/15/0187, hat der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, dass das allfällige Fehlen liquider Mittel das Unterlassen der Abfuhr von Lohnsteuer nicht hätte entschuldigen können.

Dem ist zu entnehmen, dass die einbehaltene Lohnsteuer zur Gänze zur späteren Abfuhr zu verwenden ist und bei sich bis zum Abfuhrzeitpunkt geänderten wirtschaftlichen Verhältnissen nicht dem Gleichbehandlungsgebot unterliegt.

Somit trifft den Vertreter nach § 80 BAO die Verpflichtung, die Lohnsteuer einerseits einzubehalten und andererseits - ungeachtet wirtschaftlicher Schwierigkeiten und des Gleichbehandlungsgebotes - zur Gänze dem Finanzamt zum Fälligkeitstag abzuführen.

Daraus ergibt sich eindeutig, dass die Lohnsteuer immer abzuführen ist. Beim Vorhandensein ausreichender Mittel ist die Lohnsteuer vom vollen ausbezahlten Lohn abzuführen, wenn nicht ausreichende Mittel vorhanden sind, ist der zur Auszahlung gelangende Lohn entsprechend zu kürzen. Das bedeutet, dass der Beschwerdeführer bereits im Zeitpunkt der Auszahlung der Löhne für den Monat Oktober 2017 dafür hätte sorgen müssen, dass bei Fälligkeit der

Lohnsteuer für Oktober 2017, also am 15. November 2017, ausreichend liquide Mittel vorhanden sein würden, um die Lohnsteuer für die ausbezahlten Löhne an das Finanzamt überweisen zu können. Dass der Beschwerdeführer diesbezüglich nicht die entsprechenden Vorkehrungen getroffen hat, stellt eine Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten dar.

Von einer Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten ist daher insgesamt hinsichtlich der haftungsgegenständlichen Abgaben auszugehen.

3.1.5. Verschulden

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

Als schuldhaft im Sinne des § 9 Abs. 1 BAO gilt jede Form des Verschuldens. Leichte Fahrlässigkeit genügt.

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

3.1.6. Kausalzusammenhang

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

3.1.8. Nebengebühren

Was die Geltendmachung der Haftung für Nebengebühren (Pfändungsgebühr, Barauslagen, Säumniszuschläge) anlangt, ist auf die Bestimmung des § 7 Abs. 2 BAO zu verweisen, wonach sich persönliche Haftungen auch auf Nebengebühren im Sinne des § 3 Abs. 1 und 2 BAO erstrecken. (VwGH vom 29.7.2004, 2003/16/0137)

Im Übrigen wurde diesbezüglich kein Vorbringen erstattet.

3.1.8. Ermessen

Die Heranziehung zur Haftung gemäß § 224 BAO ist in das Ermessen (§ 20) der Abgabenbehörde gestellt, wobei die Ermessensentscheidung innerhalb der vom Gesetz gezogenen Grenzen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in

Betracht kommenden Umstände zu treffen ist (VwGH 25.03.2010, 2009/16/0104; vgl. Fischerlehner in Fischerlehner/Brennsteiner, Abgabenverfahren³, § 224 Anm. 11).

Unter Billigkeit versteht die ständige Rechtsprechung die "Angemessenheit in Bezug auf berechnete Interessen der Partei", unter Zweckmäßigkeit das öffentliche Interesse, insbesondere an der Einbringung der Abgaben (Ritz, BAO⁶, § 20 Tz 7).

Vom Beschwerdeführer wurde nichts dahingehend vorgebracht, weshalb die Haftung wegen seiner persönlichen oder wirtschaftlichen Verhältnisse nicht geltend gemacht werden dürfe. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes darf die Haftung nicht nur bis zur Höhe der aktuellen Einkünfte und des aktuellen Vermögens des Haftungspflichtigen geltend gemacht werden, sondern auch darüber hinaus. Eine Vermögenslosigkeit oder das Fehlen von Einkünften des Haftungspflichtigen steht in keinem Zusammenhang mit der Geltendmachung der Haftung (VwGH 28.05.2008, 2006/15/0089). Eine allfällige derzeitige Uneinbringlichkeit schließt nicht aus, dass künftig erzielte Einkünfte oder künftig neu hervorgekommenes Vermögen zur Einbringlichkeit der Haftungsschuld führen. Der Beschwerdeführer bezieht Pensionseinkünfte der Sozialversicherungsanstalt der Selbständigen, die über dem Existenzminimum liegen und ist 67 Jahre alt, sodass mit der Einbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben noch zu rechnen ist.

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

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

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

Im gegenständlichen Fall sind die zu klärenden Rechtsfragen durch die zitierte ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes einheitlich entschieden, sodass eine ordentliche Revision nicht zulässig ist.

Aus den dargelegten Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 30. Dezember 2021