

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr*** vertreten durch ***RA***, über die Beschwerde vom 27. Juni 2017 gegen den Haftungsbescheid des ***FA*** vom 31. Mai 2017 zu Steuernummer ***1***, mit dem der Beschwerdeführer als Haftungspflichtiger gemäß § 9 i.V.m. § 80 BAO für die aushaftenden Abgabenschuldigkeiten der Firma ***A*** GmbH, Firmenbuchnummer ***2***, ***A-Adr***, im Ausmaß von 32.418,46 Euro in Anspruch genommen wurde, zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben und die Haftungsinanspruchnahme auf folgende Abgabenschuldigkeiten eingeschränkt:

Abgabenart	Zeitraum	Betrag in Euro
Lohnsteuer	2014	2.880,36
Lohnsteuer	06/2015	5.406,51
Lohnsteuer	07/2015	6.760,15
Lohnsteuer	08/2015	6.017,96
Lohnsteuer	02/2016	1.404,84
Lohnsteuer	03/2016	1.947,13
Summe		24.416,95

Im Übrigen wird die Beschwerde 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 **Bescheid vom 31.5.2017** machte das Finanzamt gegenüber dem Beschwerdeführer die Haftung für aushaftende Lohnsteuerbeträge der Primärschuldnerin im Ausmaß von insgesamt 32.418,46 € geltend. Die Haftungssumme wurde wie folgt aufgeschlüsselt:

Abgabenart	Zeitraum	Betrag in Euro
Lohnsteuer	2014	2.880,36
Lohnsteuer	06/2015	5.406,51
Lohnsteuer	07/2015	6.760,15
Lohnsteuer	08/2015	6.017,96
Lohnsteuer	02/2016	1.404,84
Lohnsteuer	03/2016	1.947,13
Lohnsteuer	04/2016	2.573,54
Lohnsteuer	05/2016	2.559,04
Lohnsteuer	06/2016	2.868,93
Summe		32.418,46

Die Uneinbringlichkeit der Abgabeforderung sei aufgrund des bereits abgeschlossenen Insolvenzverfahrens bei der Primärschuldnerin gegeben. Die zu erwartende Quote von maximal 30 % sei bei den angeführten Haftungsbeträgen bereits in Abzug gebracht worden. Hinsichtlich der Heranziehung zur Haftung für ausstehende Lohnsteuer wäre festzuhalten, dass gemäß § 78 Abs. 3 EStG der Arbeitgeber die Lohnsteuer des Arbeitnehmers bei jeder Lohnzahlung einzubehalten habe. Es wäre daher die Pflicht des Beschwerdeführers gewesen, für eine zeitgerechte Lohnsteuerabfuhr Sorge zu tragen. In diesem Zusammenhang werde darauf hingewiesen, dass der Arbeitgeber gemäß § 78 Abs. 3 EStG für den Fall, dass die ihm zur Verfügung stehenden Mittel zur Zahlung des vollen vereinbarten Arbeitslohnes nicht

ausreichen würden, verpflichtet wäre, die Lohnsteuer von dem tatsächlichen zur Auszahlung gelangenden niedrigeren Betrag zu berechnen, einzubehalten und abzuführen. In der Nichtbeachtung dieser Verpflichtung wäre jedenfalls ein schuldhaftes Verhalten zu erblicken. Die Geltendmachung der Haftung liege im Ermessen der Abgabenbehörde. Die Geltendmachung der Haftung stelle die letzte Möglichkeit zur Durchsetzung des Abgabeananspruches dar, wobei die Vermeidung eines endgültigen Abgabenausfalles ein wesentliches Ermessenskriterium darstelle. Der Beschwerdeführer sei im Zeitpunkt der Fälligkeit der aushaftenden Abgabenschulden Geschäftsführer der Primärschuldnerin und somit in Betracht kommender Haftender im Sinn des § 9 Abs. 1 in Verbindung mit § 80 BAO gewesen.

Ein inhaltsgleicher Haftungsbescheid erging an den zweiten Geschäftsführer der Primärschuldnerin, ***GF2***.

Mit Schriftsatz vom **27.6.2017** brachte der ausgewiesene Vertreter in einem Schriftsatz das Rechtsmittel der **Beschwerde** für beide zur Haftung herangezogenen Beschwerdeführer ein. Begründend wurde ausgeführt, dass beide Beschwerdeführer Geschäftsführer der Primärschuldnerin gewesen wären. Aufgrund von Umsatzseinbußen bei der Primärschuldnerin sei es zu Abgabenrückständen gekommen. Deshalb habe das Finanzamt den Antrag auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens gemäß § 70 IO gestellt. In diesem Verfahren habe die Gebietskrankenkasse mitgeteilt, dass ein Rückstand von 17.971,45 € bestehe. Da die genauen Verbindlichkeiten gegenüber der Gebietskrankenkasse noch nicht bekannt gewesen wären, seien seitens der Primärschuldnerin zunächst sämtliche Verbindlichkeiten beim Finanzamt bezahlt worden. Es seien 133.000,00 € überwiesen und dies dem Konkursgericht bekannt gegeben worden. Weiters sei bekannt gegeben worden, dass eine Zahlungsstockung vorliege und nach Bekanntsein der Verbindlichkeiten bei der Gebietskrankenkasse auch diese erledigt würden. Seitens des Gerichtes sei daraufhin protokolliert worden, dass bis 10.9.2016 dem Gericht der Nachweis der Regelung der Verbindlichkeiten bei der Gebietskrankenkasse zu übermitteln sei. Tatsächlich sei auch der Rückstand bei der Gebietskrankenkasse bezahlt worden. Die Geschäftsführung habe aber vergessen, das Landesgericht über die Zahlung an die Gebietskrankenkasse schriftlich zu informieren. Aus diesem Grund sei sodann das Insolvenzverfahren über das Vermögen der Primärschuldnerin eröffnet worden. Bekanntermaßen sei ein Rekurs gegen die Eröffnung eines Insolvenzverfahrens mangels aufschiebender Wirkung wirtschaftlich nicht mehr möglich und trete die Zahlungsunfähigkeit spätestens mit Eröffnung der Insolvenz ein, da sämtliche Forderungen auf einmal fällig würden. Aus diesem Grund sei auch kein Rekurs gegen den Insolvenzeröffnungsbeschluss eingebracht worden. Im Zuge der Insolvenz wären von der Masseverwalterin Anfechtungen „beim Finanzamt“ durchgeführt worden. Diese Anfechtungen seien offensichtlich auch erfolgreich gewesen. Es seien keine Verhandlungen seitens des Finanzamtes geführt, sondern die Zahlungen an die Masse geleistet worden. Aus diesem Grund wären die im Haftungsbescheid angeführten Lohnsteuerabgaben in der Höhe von insgesamt „EUR 132.148,46“ (richtig:

32.418,46 €) wieder aufgelebt. Hinsichtlich der Lohnabgaben 2014 in der Höhe von 2.880,36 € werde darauf verwiesen, dass diese aus einer Betriebsprüfung für den Zeitraum 1.1.2012 bis 31.12.2014 stammten. Dabei sei vom Prüfer des Finanzamtes darauf hingewiesen worden, dass es sich um eine Zuschätzung von Arbeitszeit aufgrund diverser Mängel bei der Arbeitszeitaufzeichnung handle. Diese Zuschätzung sei seitens der Primärschuldnerin lediglich aus ökonomischen Gründen akzeptiert und dagegen kein Rechtsmittel eingebracht worden. Tatsächlich wären aber die Lohnabgaben immer ordnungsgemäß abgeführt worden. Im gegenständlichen Fall sei tatsächlich eine Zahlungsstockung gegeben gewesen, sodass zunächst die Forderungen nicht bei Fälligkeit bezahlt werden hätten können. Tatsächlich seien aber sämtliche Abgabenforderungen sodann zur Gänze entrichtet worden. Diese seien lediglich auf Grund der Anfechtung durch die Masseverwalterin wieder aufgelebt, sodass nicht aus Verschulden der nunmehrigen Beschwerdeführer diese Forderungen offen geblieben wären, sondern diese aus einer Anfechtung im Insolvenzverfahren resultierten. In einem solchen Fall könne aber die Nichtentrichtung der ursprünglich getilgten Abgaben dem Geschäftsführer nicht als Pflichtverletzung zum Vorwurf gemacht werden (UFS 25.9.2003, RV/0978-W/03; BFG 24.11.2016, RV/7106140/2015; BFG 2.1.2017, RV/2100303/2016). Bereits aus diesen Gründen sei daher der Haftungsbescheid vom 31.5.2017 aufzuheben. Unabhängig davon wären aber auch sämtliche Gläubiger gleichmäßig behandelt worden. Offensichtlich sei lediglich das Finanzamt bevorzugt worden, da dadurch Anfechtungsansprüche entstanden wären. Diese Bevorzugung des Finanzamtes sei von diesem offensichtlich auch akzeptiert worden, sonst wären die „Anfechtungszahlungen“ nicht tatsächlich geflossen. Es liege sohin auch keine schuldhafte Verkürzung durch die Beschwerdeführer vor.

Mit inhaltlich gleichlautenden **Beschwerdevorentscheidungen vom 20.09.2018** wies das Finanzamt die Beschwerden als unbegründet ab. Entgegen der Auffassung des Beschwerdeführers, dass das Aufleben einer Abgabenschuld in Folge einer Anfechtung durch die Masseverwalterin zu keiner (schuldhaften) Pflichtverletzung führe und dieser somit nicht gem. §§ 9 iVm 80 ff BAO zur Haftung herangezogen werden dürfe, habe der VwGH mit Erkenntnis vom 16.9.2003, 2000/14/0162, entschieden, dass es auf der Hand liege, dass durch derartige, der Anfechtung unterliegende Zahlungen an die Abgabenbehörde in der Vergangenheit gelegene und vom Vertreter zu verantwortende Versäumnisse bei der zeitgerechten Abgabentrachtung nicht beseitigt werden könnten. Andernfalls läge es im Belieben des Vertreters, sich durch die Verwirklichung eines einzelnen Anfechtungstatbestandes jeder abgabenrechtlichen Geschäftsführerhaftung zu entledigen. Darauf basierend sei am 29.1.2014, 2012/08/0227, das Erkenntnis des VwGH ergangen, mit welchem dieser entschieden habe, dass mit der (erfolgreichen) Anfechtung die Zahlung den Insolvenzgläubigern gegenüber als unwirksam erklärt werde (§ 27 IO), die Forderung wieder auflebe und als Insolvenzforderung geltend zu machen sei (§ 41 Abs. 2 IO). Der Gemeinschuldner habe als Folge der Rechtsunwirksamkeit seiner Leistung seine Verpflichtung nicht erfüllt (vgl. näher Rebernig in Konecny/Schubert, aaO, § 41 KO Rz 16). Insoweit liege

daher keine im Rahmen der Ermittlung der Haftungssumme wegen Gläubigerungleichbehandlung zu berücksichtigende wirksame Zahlung vor. Durch die Nichtberücksichtigung erfolgreich angefochtener Zahlungen werde insbesondere verhindert, dass sich ein Vertreter durch Leistung einer anfechtbaren Zahlung unmittelbar vor Insolvenzeröffnung seiner Haftung entledigen könnte (vgl. VwGH 16.9.2003, 2000/14/0162). Der Betrag aus der erfolgreich angefochtenen Zahlung komme letztlich auch dem haftenden Vertreter insoweit zu Gute, als dieser Betrag dann im Rahmen der Quote an alle Gläubiger - sohin auch an den Zahlungsempfänger - ausgeschüttet und damit der Haftungsrahmen reduziert werde. Wenn der Beschwerdeführer vorbringe, dass lediglich das Finanzamt bevorzugt worden sei, da dadurch Anfechtungsansprüche entstanden wären, sei dem entgegen zu halten, dass der Gleichbehandlungsgrundsatz für die Lohnsteuer nicht gelte und somit ist die Lohnsteuer auch im Fall, dass der Beschwerdeführer nicht ausreichend liquide Mittel zur Begleichung aller Verbindlichkeiten habe, ohnehin von dem tatsächlich zur Auszahlung gelangenden Betrag zu berechnen, einzubehalten und gänzlich zu entrichten sei. Es könne somit daraus keine Bevorzugung des Finanzamtes gegenüber den anderen Gläubigern erkannt werden. Entsprechend der Judikatur des VwGH ändere das Wiederaufleben einer Abgabenschuld in Folge einer Anfechtung durch die Masseverwalterin gem. §§ 30 Abs. 1 Z 3 und 31 IO nichts an den vom Vertreter zu verantwortende Versäumnissen bei der zeitgerechten Abgabentrachtung und reduziere der Betrag aus der erfolgreich angefochtenen Zahlung letztlich nur in Höhe der Quote an alle Gläubiger (somit auch an das Finanzamt) den Haftungsrahmen. Die vom Gleichbehandlungsgrundsatz ausgenommene offene Lohnsteuer für die haftungsgegenständlichen Zeiträume sei auch nicht unter Berücksichtigung der wirksamen angefochtenen Zahlung wirksam zum Fälligkeitszeitpunkt beglichen worden. Zum Teil (LSt 2014 und 06/2015) liege sogar knapp ein Jahr oder mehr zwischen dem Fälligkeits- und (angefochtenen) Zahlungszeitpunkt. Hinsichtlich der LSt 2014 beziehe sich der haftungsrelevante Fälligkeitszeitpunkt sogar auf den nach der Betriebsprüfung liegenden 15.1.2015, sodass jegliche Zweifel betreffend die Höhe zu diesem Tag beseitigt gewesen wären (ein Rechtsmittel sei außerdem nicht eingebracht worden). Es sei jedoch gerade die Aufgabe des Geschäftsführers dafür Sorge zu tragen, dass die Gesellschaft die anfallenden Abgaben rechtzeitig entrichtet. Nur eine Nichtentrichtung der Abgaben aufgrund gänzlich fehlender liquider Mittel stelle keine abgabenrechtliche Pflichtverletzung dar. Das gänzliche Fehlen von liquiden Mittel zum Zeitpunkt der Fälligkeit der haftungsgegenständlichen Lohnsteuern sei jedoch vom Beschwerdeführer zu keinem Zeitpunkt behauptet worden. Nach ständiger Rechtsprechung habe der Vertreter darzutun, aus welchen Gründen ihm die Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten unmöglich war, widrigenfalls angenommen wird, dass die Pflichtverletzung schuldhaft war. Dem Vertreter obliege dabei kein negativer Beweis, sondern die konkrete (schlüssige) Darstellung der Gründe, die z.B. der gebotenen rechtzeitigen Abgabentrachtung entgegengestanden wären („qualifizierte Behauptungs- und

Konkretisierungslast"). Die Behauptung, dass es aufgrund von Umsatzeinbußen zu Rückständen von Abgaben beim Finanzamt gekommen sei, vermöge weder schlüssig darzustellen, warum der Beschwerdeführer unverschuldet die Lohnsteuern am jeweiligen Fälligkeitstag nicht begleichen habe können (im Jahr 2014 habe es lt. Gutachten zur Liquiditätsprüfung gem. § 147 BAO vom 26.3.2015 sogar ein Umsatzplus iHv 50 % gegeben), noch sei es für die Haftungsinanspruchnahme relevant, ob den Vertreter ein Verschulden am Eintritt der Zahlungsunfähigkeit treffe. Der Abgabenausfall wäre nicht eingetreten, wenn die Abgaben bereits pflichtgemäß bei ihrer Fälligkeit entrichtet worden wären, denn laut Gutachten zur Liquiditätsprüfung sei das Jahr 2014 sogar mit einem Bilanzgewinn abgeschlossen worden. Es liege demnach ein Verursachungszusammenhang zwischen der Uneinbringlichkeit der Lohnsteuer und der Pflichtverletzung der nicht zeitgerechten Entrichtung vor. Aufgrund des Vorliegens der gesetzlichen Voraussetzungen des § 9 Abs. 1 BAO sei die Haftungsinanspruchnahme im Ausmaß von 32.418,46 € völlig zu Recht erfolgt.

Mit Eingabe vom 9.10.2018 ersuchte der Vertreter der Beschwerdeführer das Finanzamt um Mitteilung, ob gegen Bezahlung der geltend gemachten Haftungsschuld sämtliche weiteren allfälligen Haftungen hinsichtlich offener Abgaben der Primärschuldnerin verglichen werden könnten.

Über Aufforderung des Finanzamtes wurden am 19.10.2018 für beide Haftungsschuldner Vermögensverzeichnisse iSd § 185 IO vorgelegt.

Das Finanzamt teilte dem Vertreter der Beschwerdeführer anschließend mit, dass dem Vergleichsvorschlag nicht nähergetreten werden könne.

Mit Schriftsatz vom 24.10.2018 wurde durch den Rechtsvertreter der beiden Beschwerdeführer gegen die Beschwerdevorentscheidungen vom **20.9.2018** ein **Vorlageantrag** eingebracht. Ergänzend wurde vorgebracht, dass die belangte Behörde zu Unrecht davon ausgehe, dass der Anfechtung unterliegende Zahlungen nicht die Geschäftsführerhaftung beseitigen könnten. Es sei jedoch nicht die Anfechtung allein zu betrachten, sondern die Gesamtumstände. Die Zahlung sei eben gerade nicht erfolgt um die Haftung zu beseitigen, sondern um sämtliche offene Verbindlichkeiten abzudecken. Dies würde sich auch aus der Zahlung an die Gebietskrankenkasse ergeben. Nur aufgrund unglücklicher Umstände sei dem Gericht der Zahlungsbeleg nicht vorgelegt worden, bei dessen Vorlage kein Insolvenzverfahren eingeleitet worden wäre. Dann hätte es auch keine Anfechtung gegeben. Es sei lediglich eine Zahlungsstockung vorgelegen. Die Beschwerdeführer treffe daher kein Verschulden.

Das Finanzamt legte die für beide Beschwerdeführer in einem Schriftsatz eingebrachte Bescheidbeschwerde mit gesonderten Vorlageberichten vom 2.8.2019 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor und beantragte die Abweisung der Beschwerden. Aus dem Abgabenkonto sei ersichtlich, dass im Zeitraum vor der Stellung des Antrages auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens Lohnsteuerbeträge nicht entrichtet worden seien. Es sei

weilers ersichtlich, dass diese Lohnsteuerbeträge zwar laufend gemeldet, aber nicht an die Abgabenbehörde abgeführt worden seien. Schließlich sei ersichtlich, dass diese Beträge mit laufenden Zahlungen ab 8.7.2016 bis 5.8.2016 abgedeckt und am 25.10.2016 aufgrund der Anfechtung zurückgezahlt worden seien. Der Beschwerdeführer sei hier seiner Pflicht, die monatlichen Lohnsteuerbeträge zum Fälligkeitstag abzuführen, nicht nachgekommen. Entsprechend der Judikatur des VwGH ändere das Wiederaufleben einer Abgabenschuld in Folge einer Anfechtung durch die Masseverwalterin gemäß §§ 30 Abs. 1 Z 3 und 31 IO nichts an den vom Vertreter zu verantwortenden Versäumnissen bei der zeitgerechten Abgabentrachtung und reduziere der Betrag aus der erfolgreich angefochtenen Zahlung letztlich nur in Höhe der Quote an alle Gläubiger den Haftungsrahmen.

Für die Erledigung der Bescheidbeschwerde des Geschäftsführers ***GF2*** wurde die Gerichtsabteilung 6007 zuständig, für die Erledigung der Beschwerde des ***BF1*** die Gerichtsabteilung 6036. Die Beschwerde des erstgenannten Beschwerdeführers wurde zur GZ. RV/5101157/2019 protokolliert, jene des zweitgenannten Beschwerdeführers zur gegenständlichen GZ. RV/5101159/2019.

Mit einem zu Händen des ausgewiesenen gemeinsamen Vertreters zugestellten Schreiben des Bundesfinanzgerichtes vom 7.1.2020 zu GZ. RV/5101157/2019 wurde dem Beschwerdeführer ***BF1*** vorgehalten, dass folgende Zahlungen der Primärschuldnerin an die Abgabenbehörde von der Masseverwalterin erfolgreich angefochten worden seien:

06.05.2016	€ 50.000,00
09.05.2016	€ 30.000,00
01.06.2016	€ 20.000,00
07.07.2016	€ 45.000,00
13.07.2016	€ 15.000,00
14.07.2016	€ 15.000,00
19.07.2016	€ 10.000,00
02.08.2016	€ 30.000,00
02.08.2016	€ 30.000,00

03.08.2016	€ 25.000,00
03.08.2016	€ 25.000,00
12.08.2016	€ 23.000,00
Summe	€ 318.000,00

Es wurde weiters wie folgt dargelegt, dass der Meinung des Beschwerdeführers nur teilweise zuzustimmen sei:

"Grundsätzlich hat der Vertreter dafür zu sorgen, dass die Abgabenverbindlichkeiten des Vertretenen aus den vorhandenen finanziellen Mitteln entrichtet werden. Reichen die liquiden Mittel nicht zur Begleichung sämtlicher Schulden aus, muss für eine gleichmäßige Befriedigung aller Gläubiger gesorgt werden.

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 Lohnsteuerbeträge ausreichen und auch abgeführt werden. Die Bestimmung stellt nicht auf jene Gründe ab, die dazu geführt haben, dass nicht die volle Lohnsteuer abgeführt wurde. Die haftungsgegenständlichen Lohnsteuerbeträge waren am 15.01.2015 bzw. zwischen 15.07.2015 und 17.07.2016 fällig. Die von der Masseverwalterin erfolgreich angefochtenen Zahlungen wurden zwischen 06.05.2016 und 12.08.2016 getätigt.

Hätte der Beschwerdeführer die haftungsgegenständlichen Lohnsteuerbeträge pünktlich im Zeitpunkt der Fälligkeit bereits bezahlt, wären von der Anfechtung nur die Lohnsteuerbeträge erfasst gewesen, die nach 06.05.2016 fällig geworden sind - also die Lohnsteuer 04/2016 iHv 2.573,54 €, die Lohnsteuer 05/2016 iHv 2.559,04 € und die Lohnsteuer 06/2016 iHv 2.868,93 €. Für alle davor fällig gewordenen Lohnsteuerbeträge gilt, dass sie von der gegenständlichen Anfechtung durch die Masseverwalterin nicht betroffen gewesen wären, wenn der

Beschwerdeführer dafür gesorgt hätte, dass sie vollständig spätestens bis zum jeweiligen Fälligkeitstag entrichtet worden wären. Eine allfällige Zahlungsstockung ist in Zusammenhang mit der Abfuhr der Lohnsteuer rechtlich nicht relevant. Entsprechend der Bestimmung des § 78 Abs. 3 EStG 1988 wäre der Beschwerdeführer bei einem finanziellen Engpass verpflichtet gewesen, jeweils entsprechend niedrigere Löhne auszuzahlen, sodass in den vorhandenen Mitteln auch die Lohnsteuerbeträge noch Deckung finden.

Entgegen der Ansicht des Beschwerdeführers sind die haftungsgegenständlichen Abgaben nicht aufgrund der Anfechtung durch die Masseverwalterin im Rückstand, sondern weil der Beschwerdeführer nicht für deren pünktliche vollständige Zahlung gesorgt hat. Diese schuldhafte Pflichtverletzung war kausal für die eingetretene Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben (ausgenommen Lohnsteuer 04, 05 und 06/2016)."

Dazu wurde vom rechtlichen Vertreter der beiden Beschwerdeführer mit Schriftsatz vom 12.2.2020 Stellung genommen. Dabei wurden ausdrücklich als „1. Antragsteller“ ***GF2*** und als „2. Antragsteller“ ***BF1***, beide vertreten durch den ausgewiesenen Rechtsvertreter, angeführt. Die Stellungnahme wurde daher für beide Beschwerdeführer abgegeben, womit sich die Durchführung eines eigenständigen und inhaltsgleichen Vorhaltverfahrens im gegenständlichen Beschwerdeverfahren erübrigt.

Inhaltlich wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass die Lohnsteuer eine Ist-Abgabe sei und nur vom tatsächlich zur Auszahlung gelangenden Betrag zu berechnen und einzubehalten sei. Die Lohnverrechnungsstelle gehe in der zeitlich immer vorgelagerten Abrechnung jedenfalls davon aus, dass alle Arbeitslöhne gezahlt würden, und melde die Lohnsteuer in voller Höhe an. Später werde bekannt, was tatsächlich ausbezahlt worden sei und was an Ist-Abgaben zu korrigieren sei. Bei der Lohnverrechnung werde immer gehofft, dass bis Jahresende alle Rückstände bezahlt würden, sodass sich alles "über's Jahr wieder glättet". Alles andere würde die Lohnabrechnung extrem erschweren bzw. unmöglich machen. Damit werde in der Praxis immer die rechnerisch korrekte Lohnsteuer angemeldet, die sich bei Auszahlung der Löhne ergäbe, was aber mit der konkreten Auszahlung nicht immer einhergehe. Die Ist-Anmeldung funktioniere im täglichen Leben nicht. Umgekehrt seien am 30.9.2016 (quasi ident mit dem Tag der Insolvenzeinreichung) offene Löhne von 84.909,87 € zu verzeichnen gewesen, was de facto einer "Minder"-Lohnsteuer von 12.736,48 € entsprechen würde, wenn dem Charakter der Lohnsteuer als Ist-Abgabe Rechnung getragen würde. Die Geltendmachung des Finanzamtes an Lohnsteuer für bestimmte Lohnzahlungszeiträume 2014, 2015 und 2016 mute bei der tatsächlichen Entwicklung des Abgabekontos willkürlich an. Es würden die konkreten Ein- und Auszahlungen und Widmungen sowie Umbuchungen auf dem Abgabekonto der Primärschuldnerin bis zur Konkurseröffnung vorgelegt. In der Beilage finde sich eine Tabelle, die die jeweiligen offenen Salden, wie zum Beispiel einen offenen Betrag von 5.284,69 € am 16.8.2016 und einen offenen Betrag von 28.282,46 € am 23.9.2016 im Detail auf die offenen Aufgaben (offenbar gemeint: Abgaben) auflisten würde. Dies decke sich auch mit den Buchungen auf der Steuernummer und den Fälligkeiten. Warum das Finanzamt daher in seiner

Lohnsteuerhaftung auf angeblich offene Zeiträume 2014, 2015 und 2016 zurückgreife, würde erstaunlich anmuten und könne seine Wurzel einfach nur in einem rein technisch bedingten Punkt haben: Seit 1.4.2016 werde die Verwendung von bestimmten Zahlungsmasken im Telebanking gefordert. Pauschalzahlungen, die der Klient zur Abdeckung des Rückstandes tätigen würde, seien nur als widmungslose Pauschalzahlungen auf Rückstände möglich - sonst würde die Zahlung nicht durchgeführt. In den Jahren bzw. Monaten vor der Insolvenzeröffnung habe die Primärschuldnerin viele Pauschalzahlungen zur Abdeckung des Gesamtrückstandes mit runden Beträgen durchgeführt, die seitens E-Banking durch den Schuldner nicht gewidmet werden könnten, da sonst eine Doppelwidmung entstanden wäre. Laut BAO würden widmungslose Zahlungen immer gegen die jeweils älteste Forderung ausgeziffert - was aber augenscheinlich angesichts der Haftungsbescheide 2014 und 2015 nicht gemacht worden sei. Auch Überträge bzw. Zahlungen (Umbuchungen) würden technisch nur widmungslos gehen und sollten daher ebenso gegen den ältesten Rückstand verwendet werden. Dies habe seinen Ursprung in der seitens des BMF geforderten widmungslosen Telebanking Finanzamts-Zahlungsmaske - und könne anhand des am 16. August konkret bestehenden offenen Saldos bewiesen werden. Der Schuldner hätte zwangsläufig keine andere Chance als widmungslose Pauschalzahlungen in großer Höhe (eben 391.000,00 €) abzusetzen und das Finanzamt hätte dies eigentlich gegen die älteste Schuld wegen Widmungslosigkeit buchen müssen. Dies habe die Behörde allerdings im Rahmen der Insolvenzanfechtung durch den Masseverwalter nicht mehr getan, sondern Lohnsteuern aus historischen Zeiträumen wieder "auferstehen" lassen und so die Geschäftsführerhaftung für 2014 und 2015 ausgelöst. Bei Betrachtung des Saldos von 5.284,69 € zum 16.8.2016 wären zu diesem Zeitpunkt nur Säumniszuschläge für die Umsatzsteuer 2016, für die Lohnsteuer 06/2016 und für die Umsatzsteuer 05/2016 offen, weiters die Lohnabgaben 07/2016 und die Kammerumlage 04-06/2016. Alle Altlasten wären vollständig bezahlt gewesen und somit auch alle Lohnsteuern 2014, 2015 und 2016 - wenn auch widmungslos bezahlt. Weder die Primärschuldnerin noch der Beschwerdeführer habe ein Verschulden daran, da die Zahlungsmaske des BMF im E-Banking nichts anderes zulasse. Am Tag der Insolvenzeröffnung habe der Saldo 28.282,46 € betragen, wo zu den Lohnabgaben 07/2016 auch noch die Lohnabgaben 08/2016 und die Umsatzsteuer 06/2016 hinzukommen würde. Die Lohnabgaben 07 und 08/2016 wären aber in Ermangelung der Auszahlung der Löhne als Ist-Abgabe noch nicht fällig gewesen (jedoch schon gemeldet). Diese habe das Finanzamt in der Haftungsinanspruchnahme des Beschwerdeführers auch korrekterweise nicht angeführt. Es könne dem Steuerpflichtigen nicht zum Nachteil gereichen, wenn die seitens des BMF geforderte Zahlungsmaske im Telebanking entweder eine zwingende Widmung oder ansonsten eine widmungslose Guthabenzahlung erfordere, ansonsten die Zahlung technisch einfach nicht durchgeführt werden könne. Es werde daher beantragt, vom tatsächlich offenen Saldo am 16. August beziehungsweise alternativ am 23. August oder 30. September 2016 laut Beilage oder laut beiliegendem Kontoauszug des Finanzamtes auszugehen, und die Geschäftsführerhaftung für die Lohnsteuer 2014 bis 2015 mit null festzusetzen. Weiters habe der Masseverwalter nur Zahlungen bis 9.5.2016 rückwirkend angefochten, sodass damit die

Lohnabgaben 1, 2 und 3/2016 offen und einer eventuellen Geschäftsführerhaftung zugänglich wären, die aber aufgrund der technischen Widmungslosigkeit zu verneinen sei. Diese Rückstände seien jedenfalls nur wegen der Anfechtung entstanden. Die Überweisungen im Mai bis September 2016 wären natürlich dazu gedacht, die laufenden Abgaben zu bedienen. Durch die Geltendmachung der Geschäftsführerhaftung gegenüber dem Beschwerdeführer in Höhe von 32.418,46 € ergäbe sich damit in dieser Höhe eine Gläubigerbevorzugung zu Gunsten der Finanzverwaltung. Die Anmeldung des Finanzamtes hinsichtlich der Geschäftsführerhaftung für die Lohnsteuer 2014 bis 2016 erscheine damit nicht berechtigt und würden die bisher gestellten Anträge aufrecht gehalten.

Die belangte Behörde nahm zum Schreiben des rechtlichen Vertreters der Beschwerdeführer am 26.02.2019 wie folgt Stellung:

Mit seinen Ausführungen zur Lohnverrechnung auf Seite 2 würde der Beschwerdeführer indirekt zugeben, dass die Lohnverrechnung in dem von ihm geführten Unternehmen nicht korrekt abgewickelt werde, dass die Koordination und Abstimmung zwischen Buchhaltung und Lohnverrechnung fehle. Er behaupte auch, dass ein "Ist-Anmelden" nach tatsächlich ausbezahlten Gehältern und Löhnen im täglichen Leben nicht funktioniere. Diese Aussage sei sehr befremdlich, da zwar allgemein bekannt sei, dass die Lohnverrechnung als schwierig bzw. fachlich herausfordernd gelte, jedoch weder Fachliteratur noch Höchstgerichte von einer Unmöglichkeit der richtigen Berechnung und Unmöglichkeit der Meldung von korrekten Lohnsteuerbeträge sprechen würden. Die mutmaßliche "Minder"-Lohnsteuer in Höhe von 12.736,48 € wäre, wenn sie tatsächlich entrichtet worden wäre, an das Unternehmen (Masseverwalterin) zurückgezahlt worden. Eine Rückzahlung sei am Abgabekonto nicht ersichtlich. Für welche Zeiträume die Gehälter und Löhne angeblich nicht ausbezahlt worden seien und trotzdem Lohnsteuer an die Abgabenbehörde abgeführt worden sei, sei aus dem Schreiben nicht ersichtlich. Es seien auch keine Beweise dafür vorgelegt worden. Die Behauptung, dass die Lohnsteuer für die Zeiträume 2014, 2015 und 2016 willkürlich von der Abgabenbehörde geltend gemacht worden seien, werde entschieden zurückgewiesen. Die im Haftungsbescheid aushaftende Lohnsteuer 2014 sei bei der GPLA-Prüfung betreffend lohnabhängige Abgaben für die Monate 1.1.2012 bis 31.12.2014 (Bericht vom 19.2.2014) als Fehlberechnung aufgedeckt und festgesetzt worden. Hier seien bei der Lohnverrechnung diverse Mängel festgestellt worden, die mangels vorliegender Grundaufzeichnungen im Zuge einer Schätzung berücksichtigt worden seien. Diese Prüfungsfeststellungen würden sich demnach auch mit den Aussagen des Beschwerdeführers decken, dass die Lohnverrechnung nicht korrekt durchgeführt worden sei. Es liege hier zumindest fahrlässiges Handeln des Beschwerdeführers vor. Die inkriminierten Lohnsteuerbeträge 6-8/2015 und 2-6/2016 habe das abgabenpflichtige Unternehmen selbst bekannt gegeben, jedoch nicht umgehend bezahlt, sondern schleppend und knapp vor Konkurseröffnung. Letztendlich seien diese Beträge wegen Anfechtung an die Masseverwalterin zurückgezahlt worden. Die Aussage, dass es der Abgabepflichtigen gar nicht möglich gewesen wäre, die unregelmäßig auf das Abgabekonto

eingezahlten Geldbeträge auf die offenen Lohnsteuerbeträge Zweck zu widmen, sei falsch. Dem Verfasser der Stellungnahme vom 12.2.2020 sei anscheinend § 214 Abs. 5 BAO nicht bekannt, der einem Abgabepflichtigen die Möglichkeit biete, binnen drei Monaten ab unrichtig erteilter oder unterlassener Verrechnungsweisung eine solche zu korrigieren oder nachzuholen. Es wäre daher für den Beschwerdeführer als Vertreter der Primärschuldnerin leicht möglich gewesen, Verrechnungsweisungen betreffend Entrichtung der offenen Lohnsteuerbeträge der Abgabenbehörde schriftlich bekannt zu geben, wenn dieses zu den damaligen Zahlungszeitpunkten auch tatsächlich sein Wille gewesen wäre. Das werde jedoch als Schutzbehauptung gewertet, da die Primärschuldnerin gegenüber der Abgabenbehörde trotz Kontakt nie die Abdeckung der Lohnsteuer, sondern wegen drohender Eröffnung des Insolvenzverfahrens die Bezahlung des gesamten Rückstandes fokussiert habe (Aktenvermerke im elektronischen Einbringungsakt, Aktenvermerk vom 9.5.2016). Es liege daher ein schuldhaftes Verhalten des Beschwerdeführers an der Nichtentrichtung der Lohnsteuer für die Zeiträume 2014, 6-8/2015 und 2-3/2016 vor.

Mit Erkenntnis vom 9.3.2020, GZ. RV/5101157/2019, gab das Bundesfinanzgericht der Beschwerde des Haftungsschuldners ***GF2*** teilweise statt und schränkte dessen Haftungsinanspruchnahme auf die im gegenständlichen Spruch angeführten Lohnsteuern ein. Gegen diese Entscheidung wurde keine Revision erhoben.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Mit Gesellschaftsvertrag vom 7.5.2010 wurde die im Firmenbuch zu FN ***2*** protokollierte ***A*** GmbH (Primärschuldnerin) gegründet. Als Geschäftsführer fungierten zunächst ***3*** und ***4***.

Mit Gesellschafterbeschluss vom 28.2.2014 wurde ***4*** mit Wirkung ab 28.2.2014 abberufen und ***GF2*** mit Wirkung vom selben Tag zum selbständig vertretungsbefugten Geschäftsführer bestellt.

In der außerordentlichen Generalversammlung der ***A*** GmbH vom 27.3.2014 wurde ***3*** als Geschäftsführer abberufen und der ***BF1*** zum selbständig vertretungsbefugten Geschäftsführer bestellt.

GF2 und ***BF1*** (***BF1***) vertraten die Gesellschaft gemeinsam bis zur Eröffnung des Konkursverfahrens über das Vermögen der Primärschuldnerin mit Beschluss des Landesgerichtes ***5*** vom 23.9.2016.

In diesem Verfahren wurde ein Sanierungsplan angenommen, demzufolge die Gläubiger eine Quote von 30 % erhielten, zahlbar wie folgt: 10 % binnen 14 Tagen ab rechtskräftiger

Bestätigung des Sanierungsplanes, 10 % binnen einem Jahr und 10 % binnen zwei Jahren ab Annahme des Sanierungsplanes.

Mit Beschluss vom 5.1.2017 wurde der Sanierungsplan rechtskräftig bestätigt und das Konkursverfahren aufgehoben.

Die haftungsgegenständlichen Lohnsteuerbeträge wurden von der Primärschuldnerin fristgerecht dem Finanzamt gemeldet, jedoch nicht (fristgerecht) entrichtet. Lediglich die Lohnsteuer 2014 wurde vom Finanzamt nach einer Lohnsteuerprüfung mit Bescheid vom 19.02.2106 festgesetzt. Der Bescheid erwuchs in Rechtskraft.

Im Rahmen des Insolvenzverfahrens wurden folgende Zahlungen der Primärschuldnerin an das Finanzamt in Höhe von insgesamt 318.000,00 € erfolgreich angefochten:

06.05.2016	€ 50.000,00
09.05.2016	€ 30.000,00
01.06.2016	€ 20.000,00
07.07.2016	€ 45.000,00
13.07.2016	€ 15.000,00
14.07.2016	€ 15.000,00
19.07.2016	€ 10.000,00
02.08.2016	€ 30.000,00
02.08.2016	€ 30.000,00
03.08.2016	€ 25.000,00
03.08.2016	€ 25.000,00
12.08.2016	€ 23.000,00

Die verfahrensgegenständlichen Abgaben haften – ungeachtet des bereits vor rund zwei Jahren abgeschlossenen Haftungsverfahrens betreffend den zweiten Geschäftsführer

GF2 – nach wie vor zur Gänze unberichtigt am Abgabenkonto der Primärschuldnerin aus:

Abgabenart	Zeitraum	fällig am	100 %	Haftung (70 %)
Lohnsteuer	2014	15.01.2015	4.114,80	2.880,36
Lohnsteuer	06/2015	15.07.2015	7.723,58	5.406,51
Lohnsteuer	07/2015	17.08.2015	9.657,36	6.760,15
Lohnsteuer	08/2015	15.09.2015	8.597,09	6.017,96
Lohnsteuer	02/2016	15.03.2016	2.006,91	1.404,84
Lohnsteuer	03/2016	15.04.2016	2.781,62	1.947,13
Lohnsteuer	04/2016	17.05.2016	3.676,49	2.573,54
Lohnsteuer	05/2016	15.06.2016	3.655,77	2.559,04
Lohnsteuer	06/2016	15.05.2016	4.098,47	2.868,93
Summe			46.312,09	32.418,46

2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den vorgelegten Unterlagen, dem Parteienvorbringen und der Abfrage des Abgabenkontos der Primärschuldnerin.

Die Ausführungen des Vertreters des Beschwerdeführers, wonach die Löhne tatsächlich nicht in voller Höhe ausbezahlt worden seien, wurden im gesamten erstinstanzlichen Verfahren nicht erstattet; erstmals in der Stellungnahme vom 12.2.2020 wurde diese Argumentation gewählt.

Die qualifizierte Mitwirkungspflicht des Geschäftsführers im Haftungsverfahren bedeutet zwar nicht, dass die Behörde von jeder Ermittlungspflicht entbunden wäre; es entspricht nämlich seiner Obliegenheit, das Nötige an Behauptung und Beweisanbot zu seiner Entlastung darzutun, dann liegt es an der Behörde, erforderlichenfalls Präzisierungen und Beweise vom

Geschäftsführer abzufordern, jedenfalls aber konkrete Feststellungen über die von ihm angebotenen Entlastungsbehauptungen zu treffen. Ein derart allgemein gehaltenes Vorbringen, das sich darauf beschränkt, dass die Löhne nicht vollständig ausbezahlt worden seien, ist nicht geeignet, eine Ermittlungspflicht der Behörde auszulösen und sie zur Vornahme bestimmter Beweisaufnahmen zu verhalten. Es wäre am Beschwerdeführer gelegen gewesen, Unterlagen vorzulegen, welche die Feststellungen des Finanzamtes entkräftet hätten bzw. zumindest begründete und fundierte Beweisanträge zu stellen. Dies wurde jedoch unterlassen, sodass keine Veranlassung besteht, an der Höhe der bisher gemeldeten Lohnsteuerbeträgen zu zweifeln.

In Zusammenhang mit den Ausführungen, dass eine korrekte Meldung der Lohnsteuerbeträge praktisch nicht möglich sei, ist auf Folgendes zu verweisen: Die Primärschuldnerin hat die Lohnsteuerbeträge logischerweise regelmäßig nach Ablauf der einzelnen Kalendermonate dem Finanzamt gemeldet. Zu diesem Zeitpunkt war aber bereits bekannt, in welcher Höhe Löhne im abgelaufenen Monat ausbezahlt worden sind. Es ist daher nicht nachvollziehbar, warum unrichtige Lohnsteuerbeträge gemeldet worden sein sollten.

In freier Beweiswürdigung ist daher hinsichtlich der haftungsgegenständlichen Lohnsteuerbeträge an der Richtigkeit der ursprünglichen Meldungen der Primärschuldnerin bzw. der bescheidmäßigen Festsetzung des Finanzamtes festzuhalten.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I.

Rechtslage

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

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 (§ 80 Abs. 1 BAO).

Mit Bescheid (Abrechnungsbescheid) ist über die Richtigkeit der Verbuchung der Gebarung (§ 213) sowie darüber, ob und inwieweit eine Zahlungsverpflichtung durch Erfüllung eines bestimmten Tilgungstatbestandes erloschen ist, auf Antrag des Abgabepflichtigen (§ 77)

abzusprechen. Ein solcher Antrag ist nur innerhalb von fünf Jahren nach Ablauf des Jahres, in dem die betreffende Verbuchung erfolgt ist oder erfolgen hätte müssen, zulässig (§ 216 BAO).

Die in 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 (§ 224 Abs. 1 BAO).

Entscheidungen, die die Abgabenbehörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben (Ermessensentscheidungen), müssen sich in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen (§ 20 BAO).

Reichen die dem Arbeitgeber zur Verfügung stehenden Mittel zur Zahlung des vollen vereinbarten Arbeitslohnes nicht aus, so hat er die Lohnsteuer von dem tatsächlich zur Auszahlung gelangenden niedrigeren Betrag zu berechnen und einzubehalten (§ 78 Abs. 3 EStG 1988).

Erwägungen

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

Die Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben steht unbestritten fest. Der Sanierungsplan mit einer Quote von 30 % wurde mit Beschluss des Landesgerichtes ***5*** vom 15.1.2017 rechtskräftig bestätigt und das Konkursverfahren aufgehoben. Daraus ergibt sich, dass die haftungsgegenständlichen Abgabenverbindlichkeiten im Ausmaß von jeweils 70 % bei der Primärschuldnerin uneinbringlich sind.

Die haftungsgegenständlichen Abgaben waren am 15.1.2015 bzw. zwischen 15.7.2015 und 15.7.2016 fällig. Der Beschwerdeführer war von 27.3.2014 bis zur Eröffnung des Sanierungsverfahrens Geschäftsführer der Primärschuldnerin. Daraus ergibt sich, dass die Abgaben in jenem Zeitraum fällig wurden, in welchem er die Primärschuldnerin vertreten hat.

Der Beschwerdeführer war gemeinsam mit dem weiteren Geschäftsführer ***GF2*** zur Vertretung der Primärschuldnerin bestellt. Bei einer Mehrheit von Geschäftsführern richtet sich die haftungsrechtliche Verantwortung danach, ob zwischen diesen eine Kompetenzabgrenzung bestand oder nicht. Bestand eine solche Abgrenzung nicht, trifft die Haftung sämtliche Vertreter gleichermaßen, außer der Einzelne hätte aus triftigen Gründen

seine abgabenrechtlichen Pflichten nicht erfüllen können (vgl. VwGH 22.2.1993, 91/15/0065). Weder aus dem Akteninhalt noch aus dem Vorbringen beider Geschäftsführer ergibt sich, dass der Beschwerdeführer nicht auch für die Einhaltung der abgabenrechtlichen Pflichten verantwortlich gewesen wäre.

Sind die Uneinbringlichkeit der Abgabenschuldigkeiten und die Vertreterstellung gegeben, so ist es nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes Sache des Vertreters, im Rahmen der ihm obliegenden qualifizierten Mitwirkungspflicht darzulegen, weshalb er nicht dafür Sorge tragen konnte, dass die Gesellschaft die anfallenden Abgaben rechtzeitig entrichtet hat, widrigenfalls angenommen wird, dass die Pflichtverletzung schuldhaft war. Nur der Vertreter wird in der Regel jenen ausreichenden Einblick in die Gebarung des Vertretenen haben, der ihm entsprechende Behauptungen und Nachweise ermöglicht (VwGH vom 23.3.2010, 2007/13/0137).

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 Abgabentrückstellung 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 Abgabensforderungen 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).

Von der Beachtung des Gleichbehandlungsgebotes ausgenommen ist die Lohnsteuer.

Bereits im Erkenntnis VwGH 29.1.2004, 2000/15/0168, hat der Verwaltungsgerichtshof Folgendes ausgesprochen: " Zu den ebenfalls von der Haftung betroffenen Lohnsteuerbeträgen ist außerdem darauf hinzuweisen, dass die Verpflichtung eines Vertreters nach § 80 BAO

hinsichtlich der Lohnsteuer über das Gebot der gleichmäßigen Behandlung aller Schulden (bzw. aller Gläubiger) hinausgeht. Aus der Bestimmung des § 78 Abs. 3 EStG 1988 ergibt sich vielmehr die Verpflichtung, dass die Lohnsteuer - ungeachtet des Grundsatzes der Gleichbehandlung aller andrängenden Gläubiger - zur Gänze zu entrichten ist."

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 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.

Wie bereits oben dargelegt wurde, geht das Bundesfinanzgericht in freier Beweiswürdigung davon aus, dass die haftungsgegenständliche Lohnsteuer auf ausbezahlte Löhne entfällt. Der Vertreter des Beschwerdeführers argumentiert auch damit, dass die Lohnsteuerbeträge grundsätzlich bezahlt worden seien und nur aufgrund der Anfechtung seitens der Masseverwalterin im Konkursverfahren wieder aufgelegt wären. Grundsätzlich ist diesem Vorbringen zuzustimmen. Mit der (erfolgreichen) Anfechtung wurden die Zahlungen der Primärschuldnerin in Höhe von 318.000,00 € dem Finanzamt gegenüber als unwirksam erklärt. Die Forderungen lebten wieder auf und waren als Insolvenzforderungen geltend zu machen (§ 41 Abs. 2 IO). Die Primärschuldnerin hat als Folge der Rechtsunwirksamkeit ihrer Leistung ihre Verpflichtung nicht erfüllt (VwGH vom 29.1.2014, 2012/08/0227).

Es bleibt zu prüfen, inwieweit die Anfechtung der Zahlungen durch die Masseverwalterin ursächlich für die nunmehrige Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben war. Erfolgreich angefochten wurden Zahlungen, die von der Primärschuldnerin zwischen 6.5.2016 und 12.8.2016 geleistet worden waren.

"Aus dem Vorliegen eines Anfechtungstatbestandes im Sinne der Konkursordnung ergibt sich keineswegs zwingend, dass der zur Haftung herangezogene Geschäftsführer die Abgabenbehörde insgesamt bevorzugt befriedigt hat. Die Anfechtungsbestimmungen der

Konkursordnung richten sich vor allem gegen kurz vor der Konkursöffnung (vgl. die Frist von 60 Tagen gemäß § 30 Abs. 1 KO) vorgenommene Vermögensverschiebungen zu Gunsten einzelner Gläubiger. Dass durch derartige, der Anfechtung unterliegende Zahlungen an die Abgabenbehörde in der Vergangenheit gelegene und vom Vertreter zu verantwortende Versäumnisse bei der zeitgerechten Abgabentrachtung nicht beseitigt werden können, liegt auf der Hand. Andernfalls läge es im Belieben des Vertreters, sich durch die Verwirklichung eines einzelnen Anfechtungstatbestandes jeder abgabenrechtlichen Geschäftsführerhaftung zu entledigen" (VwGH vom 16.9.2003, 2000/14/0162).

Für den vorliegenden Fall bedeutet dies, dass die erfolgreiche Anfechtung durch die Masseverwalterin den Beschwerdeführer nur teilweise von seinem schuldhaften Unterlassen, die fälligen Abgabenverbindlichkeiten der Primärschuldnerin aus deren Vermögen zu entrichten, zu befreien vermag. Hätte der Beschwerdeführer die haftungsgegenständlichen Lohnsteuerbeträge pünktlich im Zeitpunkt der Fälligkeit bereits bezahlt, wären von der Anfechtung nur die Lohnsteuerbeträge erfasst gewesen, die nach dem 6.5.2016 fällig geworden sind - also die Lohnsteuer 04/2016 iHv 2.573,54 €, die Lohnsteuer 05/2016 iHv 2.559,04 € und die Lohnsteuer 06/2016 iHv 2.868,93 €.

Für alle davor fällig gewordenen Lohnsteuerbeträge gilt, dass sie von der gegenständlichen Anfechtung durch die Masseverwalterin nicht betroffen gewesen wären, wenn der Beschwerdeführer dafür gesorgt hätte, dass sie vollständig spätestens bis zum jeweiligen Fälligkeitstag entrichtet worden wären. Entgegen der Ansicht des Beschwerdeführers sind diese haftungsgegenständlichen Abgaben nicht aufgrund der Anfechtung durch die Masseverwalterin im Rückstand, sondern weil der Beschwerdeführer nicht für deren pünktliche vollständige Zahlung gesorgt hat. Diese schuldhafte Pflichtverletzung war kausal für die eingetretene Uneinbringlichkeit dieser haftungsgegenständlichen Abgaben.

Die Nichtentrichtung der Lohnsteuer 04/2016 iHv 2.573,54 €, der Lohnsteuer 05/2016 iHv 2.559,04 € und der Lohnsteuer 06/2016 iHv 2.868,93 € (in Summe 8.001,51 €) ist dagegen nicht auf eine schuldhafte Pflichtverletzung des Beschwerdeführers zurückzuführen. Der Beschwerde ist daher in diesem Ausmaß stattzugeben.

Insgesamt gesehen gelangt daher das Bundesfinanzgericht zur Ansicht, dass die Uneinbringlichkeit der Lohnsteuern 2014, 06/2015, 07/2015, 08/2015, 02/2016 und 03/2016 im Gesamtausmaß von 24.416,95 € bei der Primärschuldnerin auf ein schuldhaftes Verhalten des Beschwerdeführers zurückzuführen ist. Nach ständiger Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes spricht bei schuldhafter Pflichtverletzung die Vermutung für die Verursachung der Uneinbringlichkeit der Abgaben (VwGH vom 13.4.2005, 2002/13/0177).

Das Vorbringen, die Geltendmachung der Haftung für die gegenständliche Lohnsteuer würde eine Gläubigerbegünstigung darstellen, kann der Beschwerde nicht zum Erfolg verhelfen, da im gegenständlichen Verfahren ausschließlich die Einhaltung abgabenrechtlicher Pflichten zu

überprüfen ist. Dass der Beschwerdeführer abgabenrechtliche Pflichten, nämlich für die rechtzeitige und vollständige Abfuhr der Lohnsteuer zu sorgen, verletzt hat, wurde dargelegt.

Was das Vorbringen des steuerlichen Vertreters anlangt, die Verbuchung am Abgabenkonto sei nicht ordnungsgemäß abgewickelt worden, weil zielgerichtete Zahlungen nicht möglich gewesen wären, ist darauf hinzuweisen, dass einerseits der § 214 Abs. 5 BAO die Möglichkeit bietet, irrtümliche Verrechnungsweisungen zu korrigieren, und andererseits über die Richtigkeit der Verbuchung der Gebahrung sowie darüber, ob und inwieweit eine Zahlungsverpflichtung durch Erfüllung eines bestimmten Tilgungstatbestandes erloschen ist, auf Antrag des Abgabepflichtigen mit Abrechnungsbescheid (§ 216 BAO) abzusprechen ist. Meinungsverschiedenheiten zwischen dem Haftenden und der Abgabenbehörde über die Gebahrung auf dem Abgabenkonto sind nicht im Haftungsverfahren, sondern in einem über Antrag auszulösenden Verfahren zur Erlassung eines Abrechnungsbescheides gemäß § 216 BAO auszutragen (VwGH vom 16.10.2014, 2013/16/0105).

Die im Rahmen des § 224 BAO zu treffende Ermessensentscheidung im Sinne des § 20 BAO ist innerhalb der vom Gesetzgeber gezogenen Grenze nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommender Umstände zu treffen. Dem Gesetzesbegriff Billigkeit ist dabei die Bedeutung des berechtigten Interesses des Beschwerdeführers beizumessen, nicht zur Haftung für Abgaben herangezogen zu werden, deren Uneinbringlichkeit bei der Primärschuldnerin feststeht und deren Nichtentrichtung durch ihn verursacht worden ist. Dem Gesetzesbegriff Zweckmäßigkeit kommt die Bedeutung öffentliches Interesse an der Einhebung der Abgabe zu. Die Zweckmäßigkeit der Geltendmachung der Haftung liegt darin, dass nur durch diese Maßnahme eine Einbringlichkeit der angeführten Abgaben gegeben ist und nur so dem öffentlichen Interesse an der Erhebung der Abgaben nachgekommen werden kann.

Insofern das Finanzamt eine Ermessensentscheidung zu Ungunsten des Beschwerdeführers getroffen hat, kann ihm nicht entgegengetreten werden, da die Haftungsinanspruchnahme die letzte Möglichkeit darstellt, zumindest einen Teil der bei der Primärschuldnerin uneinbringlichen Abgaben im Haftungsweg doch noch einzubringen.

Der Verwaltungsgerichtshof vertritt in ständiger Rechtsprechung zu § 9 BAO die Ansicht, dass den wirtschaftlichen Verhältnissen des Haftungsschuldners im Zeitpunkt der Geltendmachung der Haftung keine Bedeutung zukommt. Eine Vermögenslosigkeit oder das Fehlen von Einkünften des Haftungspflichtigen steht nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes in keinem Zusammenhang mit der Geltendmachung der Haftung (VwGH 28.5.2008, 2006/15/0089 mit Hinweis auf VwGH 16.10.2002, 99/13/0060). Diese kann auch dann zweckmäßig sein, wenn die Haftungsschuld im Zeitpunkt der Geltendmachung uneinbringlich ist, da dies nicht ausschließt, dass künftig neu hervorgekommenes Vermögen oder künftig erzielte Einkünfte zur Einbringlichkeit führen können (z.B. VwGH 14.12.2006, 2006/14/0044 mit zahlreichen weiteren

Judikaturnachweisen; ebenso VwGH 2.9.2009, 2008/15/0139). Die wirtschaftliche Lage des Haftungspflichtigen steht für sich allein noch in keinem erkennbaren Zusammenhang mit der Geltendmachung der Haftung (VwGH 23.4.2008, 2004/13/0142). Eine allfällige persönliche Unbilligkeit in der Einhebung der haftungsgegenständlichen Abgaben ist im Rahmen der Ermessensübung zur Geltendmachung der Haftung nicht zu berücksichtigen (VwGH 18.10.2005, 2004/14/0112).

Der Verwaltungsgerichtshof unterscheidet damit zu Recht zwischen der Billigkeit bei der Geltendmachung der Haftung und der Billigkeit (persönlichen oder sachlichen Unbilligkeit) bei der nachfolgenden Einhebung der Haftungsschuld beim Haftungspflichtigen. Die Geltendmachung der Haftung ist zwar eine Einhebungsmaßnahme (Ritz, BAO⁷, § 224 Tz 4), diese Einhebungsmaßnahme bezieht sich aber auf die Einhebung der Abgaben der Primärschuldnerin. Gegenüber dem Haftungsschuldner ist die Heranziehung zur Haftung noch keine Einhebungsmaßnahme, sondern eine Maßnahme, der Festsetzungscharakter zukommt. Gemäß § 7 Abs. 1 BAO wird er erst durch die Geltendmachung der Haftung zum Gesamtschuldner. Daran schließt sich das eigenständige Einhebungsverfahren der Haftungsschuld beim Haftungspflichtigen an.

Daraus folgt, dass eine Unbilligkeit im Zuge der Geltendmachung der Haftung daher nur insofern Berücksichtigung finden kann, als sie nicht in der Einhebung der Haftungsschuld beim Haftungspflichtigen liegt (diese wäre erst in einem allfälligen Verfahren gemäß § 237 BAO zu prüfen), sondern in der (vollen) Heranziehung zur Haftung läge (BFG 24.6.2020, RV/5101146/2019). Eine solche Unbilligkeit wurde gegenständlich jedoch nicht geltend gemacht.

Gemäß § 7 Abs. 1 BAO werden Personen, die nach Abgabenvorschriften für eine Abgabe haften, durch Geltendmachung dieser Haftung (§ 224 Abs. 1) zu Gesamtschuldnern. Es liegt dabei im Ermessen der Behörde, ob sie das Leistungsgebot an einen der Gesamtschuldner, an welchen der Gesamtschuldner, an mehrere oder an alle Gesamtschuldner richten will (vgl. Ritz, BAO⁷, § 6 Tz 7).

Da im vorliegenden Fall beide Geschäftsführer für die Wahrnehmung der abgabenrechtlichen Agenden verantwortlich waren, war auch die Heranziehung beider zur Haftung sachgerecht. Darüber hinaus dient die Geltendmachung der Haftung gegenüber mehreren potenziell Haftungspflichtigen auch der Steigerung des zu erwartenden Einbringungserfolges dieser Maßnahme.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt II.

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. Da im gegenständlichen Verfahren die entscheidungsrelevanten Rechtsfragen bereits ausreichend durch die zitierte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes geklärt sind, und die Entscheidung von dieser Rechtsprechung nicht abweicht, ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nicht zulässig.

Linz, am 1. März 2022