

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Robert Mark in der Beschwerdesache des Bf., vertreten durch R., gegen den Haftungsbescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 5.8.2013 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

## Entscheidungsgründe

1.1. Der Beschwerdeführer (kurz: Bf.) war seit 6.5.2010 als Geschäftsführer der X-GmbH (kurz: GmbH) im Firmenbuch eingetragen. Am .....2012 wurde über das Vermögen der GmbH das Insolvenzverfahren eröffnet und nach Vollzug der Schlussverteilung am .....2013 gemäß § 139 IO aufgehoben. Auf die Gläubiger entfiel eine Konkursquote in Höhe von 9,11%.

1.2. Mit Schreiben vom 8.7.2013 hielt das Finanzamt dem Bf. vor, es erwäge, seine Haftung für nach Abgabenarten und Zeiträumen näher aufgegliederte Abgabenschuldigkeiten der GmbH in der Höhe von insgesamt 25.543,46 € geltend zu machen, weil diese Abgaben während der Funktionsperiode des Bf. fällig geworden und uneinbringlich seien. Der Bf. werde ersucht, Beweise vorzulegen, dass er ohne sein Verschulden daran gehindert gewesen sei, für die Entrichtung der Abgaben zu sorgen. Gegebenenfalls sei auch die Beachtung des Grundsatzes der Gläubigergleichbehandlung (durch Vorlage entsprechender Unterlagen über die finanziellen Mittel der GmbH im jeweiligen Fälligkeitszeitpunkt der in Haftung gezogenen Abgabenschuldigkeiten und deren Verwendung) nachzuweisen.

Dieser Vorhalt wurde vom Bf. nicht beantwortet.

1.3. Mit Haftungsbescheid vom 5.8.2013 zog das Finanzamt den Bf. zur Haftung gemäß §§ 9 und 80 BAO für folgende Abgabenschulden der GmbH heran:

Abgabenart	Zeitraum	Fälligkeit	Betrag

Umsatzsteuer	8/2011	17.10.2011	4.489,98
Umsatzsteuer	10/2011	15.12.2011	4.893,26
Säumniszuschlag 1	2011	16.12.2011	108,26
Säumniszuschlag 1	2011	16.1.2012	101,86
Lohnsteuer	12/2011	16.1.2012	148,85
Dienstgeberbeitrag	12/2011	16.1.2012	92,98
Dienstgeberzuschlag	12/2011	16.1.2012	8,89
Umsatzsteuer	11/2011	16.1.2012	5.350,31
Lohnsteuer	1/2012	15.2.2012	691,95
Dienstgeberbeitrag	1/2012	15.2.2012	128,16
Dienstgeberzuschlag	1/2012	15.2.2012	12,24
Kammerumlage	10-12/2011	15.2.2012	48,34
Säumniszuschlag 1	2011	17.2.2012	184,90
Lohnsteuer	2/2012	15.3.2012	1.052,97
Dienstgeberbeitrag	2/2012	15.3.2012	369,43
Dienstgeberzuschlag	2/2012	15.3.2012	35,30
Säumniszuschlag 1	2012	16.3.2012	113,48
Lohnsteuer	3/2012	16.4.2012	1.461,36
Dienstgeberbeitrag	3/2012	16.4.2012	522,64
Dienstgeberzuschlag	3/2012	16.4.2012	49,94
Umsatzsteuer	2/2012	16.4.2012	5.678,36
Summe			25.543,46

Begründend wurde unter Hinweis auf §§ 9 und 80 BAO und nach Darlegung der allgemeinen Haftungsvoraussetzungen ausgeführt, dass die Uneinbringlichkeit der Abgaben bei der GmbH feststehe. Die im Konkurs der GmbH ausgeschüttete Quote sei in Abzug gebracht worden. Als im eingangs angeführten Zeitraum bestellter Geschäftsführer sei der Bf. verpflichtet gewesen, für die Abgabenentrichtung der GmbH zu sorgen. Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes habe der Vertreter darzutun, aus welchen Gründen ihm die Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten unmöglich gewesen sei, widrigenfalls die Abgabenbehörde eine schuldhafte

Pflichtverletzung im Sinn des § 9 Abs. 1 BAO annehmen dürfe. Da der Bf. auf den Vorhalt vom 8.7.2013 nicht reagiert habe und solcherart seiner qualifizierten Mitwirkungspflicht im Haftungsverfahren nicht nachgekommen sei, sei er zur Haftung für die offenen Abgabenschulden der GmbH heranzuziehen. Zur Vermeidung eines Abgabenausfalles sei die Haftungsinanspruchnahme des Bf. zweckmäßig. Gründe, welche die Abgabeneinbringung im Haftungsweg unbillig erscheinen ließen, seien nicht geltend gemacht worden.

1.4. In der dagegen erhobenen Berufung vom 9.9.2013 wurde ausgeführt, dass ein Geschäftsführer, der Abgabenschulden bei Fälligkeit nicht vollständig entrichte, gegen die Gleichbehandlungspflicht dann nicht verstöße, wenn die Mittel, die ihm zur Verfügung stünden, nicht für die Entrichtung aller Verbindlichkeiten der Gesellschaft ausreichten, er aber die Abgabenschulden im Vergleich zur Summe der anderen Verbindlichkeiten nicht schlechter behandelt und diesem Verhältnis entsprechend anteilig erfüllt habe.

Die Eröffnung des Konkurses über das Vermögen der GmbH sei auf Antrag der Tiroler Gebietskrankenkasse vom 1.12.2011 wegen eines Beitragsrückstandes in Höhe von 19.133,17 € erfolgt. Bereits zu diesem Zeitpunkt sei die GmbH zahlungsunfähig gewesen und seien Forderungen in Höhe von zirka 60.000 € exekutiv betrieben worden. Zum Stichtag 1.12.2011 habe der Abgabenzurückstand 10.911,10 € betragen, in welchem Betrag die Zahllast aus der Umsatzsteuer 8/2011 (5.955,56 €) enthalten sei. Die übrigen Abgaben seien nach dem 1.12.2011 fällig geworden. Der Bf. habe in Erfüllung seiner Verpflichtung, den Abgabengläubiger nicht schlechter als andere Gläubiger zu behandeln, an das Finanzamt am 8.11.2011 eine Zahlung in Höhe von 6.302,16 € geleistet. Weiters habe er am 30.1.2012, somit nach Eintritt der Zahlungsunfähigkeit einen Betrag von 6.000 € entrichtet.

1.5. Mit Berufungsvorentscheidung vom 7.11.2013 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab. Die Abgaben seien mit dem in der Konkursquote nicht mehr Deckung findenden Teil uneinbringlich. Dem Bf. sei als Geschäftsführer die Erfüllung der abgabenrechtlichen Zahlungspflichten der GmbH oblegen. Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sei es Sache des Geschäftsführers, die Gründe darzulegen, die ihn ohne sein Verschulden daran gehindert hätten, die ihm obliegenden abgabenrechtlichen Verpflichtungen zu erfüllen. Der Geschäftsführer habe darzutun, weshalb er nicht dafür Sorge tragen konnte, dass die Gesellschaft die Abgaben rechtzeitig entrichtet hat, widrigenfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung angenommen werden dürfe (VwGH 9.7.1997, 94/13/0281). Der Bf. habe weder behauptet, dass ihm überhaupt keine Mittel zur Abgabenentrichtung zur Verfügung gestanden seien, noch das Ausmaß der quantitativen Unzulänglichkeit der im Fälligkeitszeit der haftungsgegenständlichen Abgaben zur Verfügung gestandenen Mittel nachgewiesen. Mit der bloßen Behauptung, die Abgabenverbindlichkeit nicht schlechter als andere Verbindlichkeiten behandelt zu haben, sei der Bf. der ihn treffenden Behauptungs- und Nachweispflicht im Haftungsverfahren trotz Vorhaltes des Finanzamtes nicht nachgekommen. Weiters sei die Lohnsteuer im Hinblick auf die Bestimmung des

auf § 78 Abs. 3 EStG vom Gleichbehandlungsgrundsatz ohnehin ausgenommen. Dem Einwand, im Haftungsbescheid seien auch Abgaben mit Fälligkeit nach dem 1.12.2011 enthalten, sei entgegenzuhalten, dass gemäß § 2 Abs. 2 IO erst durch die Eröffnung des Insolvenzverfahrens das gesamte der Exekution unterworfenen Vermögen, das dem Schuldner zu dieser Zeit gehöre, dessen freier Verfügung entzogen werde. Für die Ermessensübung i. S. d. § 20 BAO sei wesentlich, dass durch die Geltendmachung der Haftung ein endgültiger Abgabenausfall vermieden werde. Aufgrund des Vorliegens der Voraussetzungen des § 9 Abs. 1 BAO sei der Bf. für Abgabenschulden der GmbH in Höhe von 25.543,46 € in Anspruch zu nehmen.

1.6. Im Vorlageantrag vom 13.12.2013 wurde ergänzend vorgebracht, dass die Umsatzsteuererklärung 2012 eine Zahllast in Höhe von 9.183,39 aufgewiesen habe, worin eine Vorsteuerkorrektur aufgrund der Insolvenz der GmbH im Betrag von 8.863,04 € enthalten sei. Ohne diese Vorsteuerkorrektur hätte die Zahllast 320,35 € betragen. Da bereits ein Betrag von 5.642,97 € verbucht gewesen sei, müsse sich der Haftungsbetrag um 5.322,62 € verringern, weil für den aus der Vorsteuerkorrektur resultierenden Betrag keine Haftung bestehen. Für den Fall einer Reduzierung der Haftung um den Betrag von 5.322,62 € werde die Zustimmung zur Erlassung einer zweiten Berufungsvorentscheidung erteilt.

1.7. Gemäß § 323 Abs. 38 BAO sind die am 31.12.2013 beim Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden i. S. d. Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Solche Verfahren betreffende Anbringen wirken mit 1.1.2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

2.1. Gemäß § 80 Abs. 1 BAO haben die zur Vertretung juristischer Personen berufenen Personen alle Pflichten zu erfüllen, die den von ihnen Vertretenen obliegen. Sie haben insbesondere dafür zu sorgen, dass die Abgaben aus den Mitteln, die sie verwalten, entrichtet werden.

Gemäß § 9 Abs. 1 BAO haften die in den §§ 80 ff 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 eingebbracht werden können.

2.2. Unstrittig ist das Bestehen der haftungsgegenständlichen Abgabenforderungen, deren Uneinbringlichkeit bei der erstschuldnerischen Gesellschaft im die Konkursquote übersteigenden Ausmaß sowie die Vertreterstellung des Bf. im Zeitraum, in welchem die Abgaben fällig wurden.

2.3. Den Geschäftsführer einer Gesellschaft, deren Abgaben nicht entrichtet wurden und uneinbringlich geworden sind, trifft im Haftungsverfahren die Obliegenheit darzulegen, weshalb er nicht dafür Sorge tragen konnte, dass die Gesellschaft die anfallenden Abgaben rechtzeitig entrichtet hat, widrigenfalls die Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung annehmen darf. Im Fall des Vorliegens einer schuldhaften

Pflichtverletzung spricht eine Vermutung für die Verursachung der Uneinbringlichkeit der Abgaben durch die Pflichtverletzung und den Rechtswidrigkeitszusammenhang (VwGH 29.5.2001, 2001/14/0006; VwGH 9.7.1997, 94/13/0281; VwGH 29.5.1996, 95/13/0236). Eine bestimmte Schuldform wird von § 9 BAO nicht gefordert (VwGH 31.10.2000, 95/15/0137).

Verfügt der Vertreter über (wenn auch nicht ausreichende) Mittel, so darf er bei der Entrichtung von Schulden Abgabenschulden nicht schlechter behandeln als die übrigen Schulden (Ritz, BAO/5, § 9, Tz 11, mwN).

Wie in der Beschwerde zutreffend ausgeführt wurde, verstößt ein Geschäftsführer, der Abgabenschulden bei Fälligkeit nicht vollständig entrichtet, gegen die Gleichbehandlungspflicht dann nicht, wenn die Mittel, die ihm zur Verfügung stehen, nicht für die Entrichtung aller Verbindlichkeiten der Gesellschaft ausreichen, er aber die Abgabenschulden im Vergleich zur Summe der anderen Verbindlichkeiten nicht schlechter behandelt und diesem Verhältnis entsprechend anteilig erfüllt. Insoweit ist auch das Ausmaß der Haftung bestimmt. Dies setzt allerdings voraus, dass der Geschäftsführer im Verfahren betreffend seine Heranziehung zur Haftung die Grundlagen für die behördliche Feststellung des zum jeweiligen Fälligkeitszeitpunkt zur Bezahlung der Abgabenschuld zur Verfügung stehenden Anteils an liquiden Mitteln beigebracht hat (VwGH 27.9.2012, 2009/16/0181).

Im vorliegenden Streitfall hat der Bf. keinen Nachweis über die tatsächliche Gleichbehandlung des Abgabengläubigers oder darüber erbracht, welcher Betrag bei Gleichbehandlung sämtlicher Gläubiger – bezogen auf die jeweiligen Fälligkeitszeitpunkte einerseits und das Vorhandensein liquider Mittel andererseits – an die Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre. Dies, obwohl das Finanzamt dem Bf. dazu mit Schreiben vom 8.7.2013 Gelegenheit gegeben hatte, und der Bf. sowohl durch den Haftungsbescheid als auch durch die als Vorhalt zu wertende Beschwerdevorentscheidung neuerlich darauf aufmerksam gemacht wurde, dass er der ihm obliegenden Nachweisführung nicht entsprochen habe.

Das Vorbringen, die erstschuldnerische GmbH sei ab 1.12.2011 zahlungsunfähig gewesen und es seien gegen sie Forderungen in Höhe von zirka 60.000 € zwangsweise betrieben worden, genügt zur Haftungsbefreiung hinsichtlich der nach dem vorgenannten Zeitpunkt fällig gewordenen Abgaben keinesfalls. Vielmehr hätte der Bf. die vorhandenen Mittel, die übrigen Schulden der GmbH sowie die Verwendung der vorhandenen Mittel darlegen müssen, um die Prüfung zu ermöglichen, ob der Bf. zumindest seiner Gleichbehandlungspflicht nachgekommen ist. Wenn der Bf. den Nachweis der Gleichbehandlung nicht angetreten hat, dann trifft ihn die Haftung für die rückständigen Abgaben der GmbH zur Gänze, weil ohne seine Mitwirkung jener Anteil, der durch das schuldhafte Verhalten uneinbringlich geworden ist, nicht festgestellt werden kann (VwGH 24.2.2004, 99/14/0278; VwGH 3.9.2008, 2003/13/0094; VwGH 23.6.2009, 2007/13/0014; VwGH 2.9.2009, 2007/15/0039). Die in der Beschwerde ins Treffen geführten zwei

Zahlungen an das Finanzamt ändern nichts daran, dass ein Nachweis für die Befriedigung der Schulden im gleichen Verhältnis nicht erbracht wurde.

2.4. Was die Lohnsteuer betrifft, so sind wirtschaftliche Schwierigkeiten hinsichtlich der Haftungsinanspruchnahme für diese Abgabe ohne rechtliche Bedeutung. Diesbezüglich wurde schon vom Finanzamt zutreffend auf § 78 Abs. 3 EStG verwiesen, 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. Daraus folgt, 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 BAO darstellt (VwGH 25.11.2009, 2008/15/0263; VwGH 23.4.2008, 2004/13/0142).

Der Bf. behauptete nicht, Löhne bzw. Gehälter nicht zur Gänze ausbezahlt zu haben. Vielmehr gab er bei seiner Vernehmung vor dem Landesgericht Innsbruck am 12.4.2012 an, dass keine Rückstände bei Arbeitnehmerentgelten bestünden (vgl. Protokoll zu AZ. ...Se... ). Somit ist davon auszugehen, dass der Bf. die Einbehaltungspflicht des § 78 Abs. 1 EStG verletzte und diese Pflichtverletzung zur Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Lohnsteuer führte. Hätte der Bf. die Lohnsteuer bei Auszahlung der Löhne einbehalten bzw. im Sinn des § 78 Abs. 3 EStG entsprechend niedrigere Löhne zur Auszahlung gebracht, wäre der Abgabenausfall nicht eingetreten.

2.5. Der im Vorlageantrag geltend gemachte Umstand, in der Zahllast laut der nach Aufhebung des Konkurses eingereichten Umsatzsteuerjahreserklärung für 2012 (9.183,39 €) sei eine Vorsteuerberichtigung gemäß § 16 UStG (8.863,04 €) enthalten, rechtfertigt keine Reduzierung des Haftungsbetrages, weil der Bf. nicht zur Haftung für den aus der Vorsteuerberichtigung resultierenden Abgabenbetrag herangezogen wurde, sondern die Haftung für die von der erstschuldnerischen GmbH gemeldete, aber nicht getilgte Umsatzsteuer 2/2012 abzüglich der Konkursquote geltend gemacht wurde (6.247,51 € minus 569,15 € = 5.678,36 €).

2.6 Die Heranziehung zur Haftung liegt im Ermessen der Abgabenbehörde, das sich innerhalb der vom Gesetz gezogenen Grenzen zu halten hat. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidung nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen (§ 20 BAO). Dem Gesetzesbegriff "Billigkeit" ist dabei die Bedeutung "berechtigte Interessen der Partei", dem Gesetzesbegriff "Zweckmäßigkeit" die Bedeutung "öffentliches Anliegen an der Einbringung der Abgaben" beizumessen (VwGH 21.2.2005, 2001/17/0075).

Die Geltendmachung der Haftung stellt die letzte Möglichkeit zur Durchsetzung des Abgabenanspruches dar, wobei die Vermeidung eines endgültigen Abgabenausfalles ein wesentliches Ermessenskriterium ist. Aus dem auf die Hereinbringung der Abgabenschuld beim Haftenden gerichteten Besicherungszweck der Haftungsnorm folgt, dass die

Geltendmachung der Haftung in der Regel ermessenskonform ist, wenn die betreffende Abgabe – wie hier – beim Primärschuldner uneinbringlich ist. Ermessenswidrig wäre eine Haftungsinanspruchnahme vor allem dann, wenn die Abgabenschuld vom Hauptschuldner ohne Gefährdung und ohne Schwierigkeiten rasch eingebracht werden könnte (VwGH 25.6.1990, 89/17/0067). Dies trifft auf den vorliegenden Beschwerdefall infolge Uneinbringlichkeit der Abgaben bei der erstschuldnerischen GmbH nicht zu. Wie schon im Haftungsbescheid zutreffend festgestellt wurde, war der Bf. alleiniger Geschäftsführer der erstschuldnerischen GmbH und damit der einzige in Betracht kommende Haftungspflichtige. Gründe, welche eine Haftungsinanspruchnahme unbillig erscheinen ließen, wurden vom Bf. nicht vorgebracht. Aus den dargelegten Gründen entspricht die Haftungsinanspruchnahme des Bf. der gesetzlich vorgegebenen Ermessensübung.

2.7. Nach Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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 vorliegenden Beschwerdefall ist keine ordentliche Revision zulässig, weil sich das Bundesfinanzgericht bei allen für den Beschwerdefall maßgeblichen Rechtsfragen auf die oben wiedergegebene ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes stützen konnte.

Innsbruck, am 14. April 2015