

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache BF, gegen den Bescheid des Finanzamtes FA vom 09.05.2012, mit dem der Beschwerdeführer gemäß §§ 9, 80 BAO für aushaftende Abgabenschuldigkeiten der Fa. T GmbH (T-OOD; StNr. 000/0000) im Ausmaß von 24.050,28 € in Anspruch genommen wurde, zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird teilweise Folge gegeben. Die Haftungsinanspruchnahme wird auf folgende Abgabenschuldigkeiten in Höhe von 3.792,67 € eingeschränkt:

Abgabenart	Zeitraum	Fälligkeit	Betrag
Dienstgeberbeitrag (DB)	02/11	15.03.2011	23,73
Zuschlag zum DB	02/11	15.03.2011	1,90
Lohnsteuer	02/11	15.03.2011	51,84
Umsatzsteuer	01/11	15.03.2011	277,78
Dienstgeberbeitrag (DB)	03/11	15.04.2011	23,04
Zuschlag zum DB	03/11	15.04.2011	1,84
Lohnsteuer	03/11	15.04.2011	51,84
Umsatzsteuer	02/11	15.04.2011	378,40
Dienstgeberbeitrag (DB)	04/11	16.05.2011	23,23
Zuschlag zum DB	04/11	16.05.2011	1,86
Lohnsteuer	04/11	16.05.2011	51,84
Umsatzsteuer	03/11	16.05.2011	340,90
Umsatzsteuer	2009	15.02.2010	283,27
Dienstgeberbeitrag (DB)	05/11	15.06.2011	19,20
Zuschlag zum DB	05/11	15.06.2011	1,54
Lohnsteuer	05/11	15.06.2011	22,33
Umsatzsteuer	04/11	15.06.2011	253,33
Säumniszuschlag 1	2010	16.06.2011	44,22
Dienstgeberbeitrag (DB)	06/11	15.07.2011	38,40

Zuschlag zum DB	06/11	15.07.2011	3,07
Lohnsteuer	06/11	15.07.2011	30,05
Umsatzsteuer	05/11	15.07.2011	72,00
Dienstgeberbeitrag (DB)	07/11	16.08.2011	25,14
Zuschlag zum DB	07/11	16.08.2011	2,01
Lohnsteuer	07/11	16.08.2011	62,03
Umsatzsteuer	06/11	16.08.2011	115,22
Lohnsteuer	08/11	15.09.2011	62,03
Dienstgeberbeitrag (DB)	08/11	15.09.2011	21,38
Zuschlag zum DB	08/11	15.09.2011	1,71
Umsatzsteuer	07/11	15.09.2011	312,56
Lohnsteuer	09/11	17.10.2011	62,03
Dienstgeberbeitrag (DB)	09/11	17.10.2011	18,60
Zuschlag zum DB	09/11	17.10.2011	1,49
Umsatzsteuer	08/11	17.10.2011	189,18
Umsatzsteuer	2010	15.02.2011	460,29
Lohnsteuer	10/11	15.11.2011	62,03
Dienstgeberbeitrag (DB)	10/11	15.11.2011	18,60
Zuschlag zum DB	10/11	15.11.2011	1,49
Umsatzsteuer	09/11	15.11.2011	170,30
SäumniszuschlagA	2011	17.11.2011	9,21
Umsatzsteuer	10/11	15.12.2011	79,62
Lohnsteuer	11/11	15.12.2011	81,98
Dienstgeberbeitrag (DB)	11/11	15.12.2011	37,20
Zuschlag zum DB	11/11	15.12.2011	2,98
Summe			3.792,67

Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Zur teilweisen Abdeckung der Haftungsschuld wurden bereits Guthaben in Höhe von insgesamt 3.543,59 €, welche am persönlichen Abgabenkonto des Beschwerdeführers

bestanden hatten, verwendet. Die restlich offene und noch zu entrichtende Haftungsschuld beträgt daher nur mehr 249,08 €.

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

Entscheidungsgründe

1) Primärschuldnerin

Mit Gesellschaftsvertrag vom 28.11.2007 wurde nach bulgarischem Recht die Firma T-OOD mit Sitz in Sofia gegründet, deren Geschäftsführer der Beschwerdeführer war.

Diese Gesellschaft wurde im österreichischen Firmenbuch unter der FN1 protokolliert. Als Bezeichnung der ausländischen Firma wurde im Firmenbuch "T GmbH" eingetragen, registriert in der Eintragungsagentur des Ministeriums der Justiz der Republik Bulgarien 000, Personalstatut nach bulgarischem Recht. Da diese Gesellschaft in X, eine inländische Zweigniederlassung unterhielt, wurde diese im Firmenbuch zur angeführten FN eingetragen.

Als handelsrechtliche Geschäftsführer der bulgarischen Gesellschaft wurden der Beschwerdeführer und G ausgewiesen.

In einem am 8.9.2009 vom Beschwerdeführer unterfertigten Fragebogen für nach ausländischem Recht gegründete Körperschaften gab dieser an, dass sich die Gesellschaft mit internationalen Warentransporten, KFZ-Vermietung und Handel beschäftige, die Tätigkeit an der inländischen Zweigniederlassung seit 11.9.2009 ausgeübt werde und er (allein) für die Tätigkeit in Österreich verantwortlich sei. Auch in einem gleichzeitig eingereichten Unterschriftsprobenblatt wurde nur der Beschwerdeführer als Geschäftsführer bezeichnet. Allein dieser trat auch gegenüber dem Finanzamt als Vertreter der Gesellschaft auf, so wurden eingereichte Jahresabschlüsse von ihm unterfertigt, ebenso eine Berufung vom 20.5.2011 gegen den Umsatzsteuerbescheid 2009.

In der Niederschrift über die Erhebung/Nachschau anlässlich der Neuaufnahme der Gesellschaft gab der Beschwerdeführer als Grund für die Gründung der bulgarischen Firma die Möglichkeit, bulgarische Chauffeure zu beschäftigen und einen Zugang zum Nahostgeschäft zu haben, an.

Aufgrund offener Abgabenrückstände in Höhe von 5.744,34 € drohte das Finanzamt mit Schreiben vom 12.1.2011 die Einbringung eines Konkursantrages an, sollte der Rückstand nicht binnen zwei Wochen entrichtet werden. Daraufhin wurden am 2.2.2011 zwei Zahlungen in Höhe von 2.344,34 € und 3.400,00 € (insgesamt somit 5.744,34 €) auf das Abgabenkonto geleistet.

Mit Schreiben vom 5.4.2011 drohte das Finanzamt wegen neuerlicher Abgabenrückstände in Höhe von 10.706,36 € wiederum die Einbringung eines Konkursantrages an, sollte der Rückstand nicht binnen zwei Wochen beglichen werden. Daraufhin wurden am 28.4.2011 7.000,00 € auf das Abgabenkonto überwiesen.

Die laufend neu anfallenden Selbstbemessungsabgaben (insbesondere Lohnabgaben und Umsatzsteuervorauszahlungen) wurden in weiterer Folge dem Finanzamt zwar bekannt gegeben, aber nicht entrichtet. Lediglich am 21.7.2011 wurde noch eine Zahlung in Höhe von 1.500,00 € geleistet.

Am 12.12.2011 wurde daher vom Finanzamt beim Landesgericht Ri ein Antrag auf Eröffnung des Konkursverfahrens über das Vermögen der Gesellschaft eingebracht. Am 31.1.2012 fand die Insolvenzeröffnungstagsatzung statt, bei welcher der Beschwerdeführer die Abgabenforderungen anerkannte. Die Gesellschaft habe im Dezember (2011) den Geschäftsbetrieb eingestellt und keinerlei Vermögen. Die Schulden wurden mit 37.000,00 € beziffert. Es würden keine Dienstnehmer mehr beschäftigt. Die Gesellschaft könne keinen Kostenvorschuss für die Eröffnung des Konkursverfahrens erlegen.

Nachdem auch weder vom Beschwerdeführer noch vom Finanzamt ein Kostenvorschuss erlegt wurde, wies das Landesgericht RI mit Beschluss vom 27.2.2012 den Antrag auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens mangels Kostendeckung ab. Am 22.5.2012 wurde die Firma im Firmenbuch gelöscht.

2) Insolvenzverfahren des Beschwerdeführers

Bereits mit Beschluss des Landesgerichtes Ri vom 9.7.2009 war über das Vermögen des Beschwerdeführers (als Einzelunternehmer) das Konkursverfahren eröffnet worden. In diesem Verfahren wurde ein am 27.4.2011 angenommener Zahlungsplan bestätigt, der folgenden Inhalt hatte: Zusätzlich zu der vom Insolvenzverwalter auszuschüttenden Verteilungsquote von 9,885626 % erhalten die Gläubiger eine weitere Quote von 7 %, zahlbar in fünf Jahresquoten zu 1,4 %, wobei die erste Quote am 1.5.2012 fällig war, Ende der Zahlungsfrist 1.5.2016.

Das Finanzamt Fa hatte in diesem Verfahren offene Abgabenforderungen des Beschwerdeführers in Höhe von 157.844,27 € angemeldet. Die ersten vier Zahlungsplanteilquoten wurden bisher entrichtet, die letzte Teilquote wird am 1.5.2016 fällig.

3) Haftungsverfahren

Mit Haftungsbescheid vom 9.5.2012 nahm das Finanzamt den Beschwerdeführer für folgende aushaftende Abgabenschuldigkeiten der Primärschuldnerin im Ausmaß von 24.050,28 € in Anspruch:

Abgabenart	Zeitraum	Fälligkeit	Betrag
Dienstgeberbeitrag (DB)	02/11	15.03.2011	140,53
Zuschlag zum DB	02/11	15.03.2011	11,24
Lohnsteuer	02/11	15.03.2011	307,02
Umsatzsteuer	01/11	15.03.2011	1.645,06
Dienstgeberbeitrag (DB)	03/11	15.04.2011	136,43
Zuschlag zum DB	03/11	15.04.2011	10,91
Lohnsteuer	03/11	15.04.2011	307,02
Umsatzsteuer	02/11	15.04.2011	2.240,95
Dienstgeberbeitrag (DB)	04/11	16.05.2011	137,56
Zuschlag zum DB	04/11	16.05.2011	11,00
Lohnsteuer	04/11	16.05.2011	307,02
Umsatzsteuer	03/11	16.05.2011	2.018,90
Umsatzsteuer	2009	15.02.2010	1.677,60
Dienstgeberbeitrag (DB)	05/11	15.06.2011	113,69
Zuschlag zum DB	05/11	15.06.2011	9,10
Lohnsteuer	05/11	15.06.2011	132,23
Umsatzsteuer	04/11	15.06.2011	1.500,28
Säumniszuschlag 1	2010	16.06.2011	261,88
Dienstgeberbeitrag (DB)	06/11	15.07.2011	227,39
Zuschlag zum DB	06/11	15.07.2011	18,19
Lohnsteuer	06/11	15.07.2011	177,95
Umsatzsteuer	05/11	15.07.2011	426,41
Dienstgeberbeitrag (DB)	07/11	16.08.2011	148,86
Zuschlag zum DB	07/11	16.08.2011	11,91
Lohnsteuer	07/11	16.08.2011	367,36
Umsatzsteuer	06/11	16.08.2011	682,34
Lohnsteuer	08/11	15.09.2011	367,36
Dienstgeberbeitrag (DB)	08/11	15.09.2011	126,63
Zuschlag zum DB	08/11	15.09.2011	10,13

Umsatzsteuer	07/11	15.09.2011	1.851,03
Lohnsteuer	09/11	17.10.2011	367,36
Dienstgeberbeitrag (DB)	09/11	17.10.2011	110,16
Zuschlag zum DB	09/11	17.10.2011	8,81
Umsatzsteuer	08/11	17.10.2011	1.120,35
Umsatzsteuer	2010	15.02.2011	2.725,90
Lohnsteuer	10/11	15.11.2011	367,36
Dienstgeberbeitrag (DB)	10/11	15.11.2011	110,16
Zuschlag zum DB	10/11	15.11.2011	8,81
Umsatzsteuer	09/11	15.11.2011	1.008,53
Säumniszuschlag 1	2011	17.11.2011	54,52
Umsatzsteuer	10/11	15.12.2011	471,52
Lohnsteuer	11/11	15.12.2011	485,52
Dienstgeberbeitrag (DB)	11/11	15.12.2011	220,32
Zuschlag zum DB	11/11	15.12.2011	17,63
Lohnsteuer	12/11	16.01.2012	367,36
Dienstgeberbeitrag (DB)	12/11	16.01.2012	110,16
Zuschlag zum DB	12/11	16.01.2012	8,81
Umsatzsteuer	11/11	16.01.2012	164,37
Umsatzsteuer	12/11	15.02.2012	938,65
Summe			24.050,28

In der Bescheidbegründung wurde auf die Abweisung des Konkursantrages betreffend die Primärschuldnerin mit Beschluss des Landesgerichtes RI vom 27.2.2012 verwiesen. Die Abgabenschulden wären daher bei der Gesellschaft nicht mehr einbringlich. Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes dürften Zahlungsschwierigkeiten, die die Gesellschaft nicht gehindert haben, Lohn zu bezahlen, sie auch nicht daran hindern, die darauf entfallende Lohnsteuer einzubehalten und abzuführen. Aufgrund der Aktenlage sei davon auszugehen, dass zum Zeitpunkt der Fälligkeit der Abgaben zwar Gesellschaftsmittel vorhanden gewesen wären, diese aber nicht zur (anteiligen) Entrichtung der Abgabenschulden verwendet wurden. Da bei der Tilgung der Schulden der Gesellschaft die Abgabenschulden schlechter als die übrigen Verbindlichkeiten behandelt worden wären, sei von einer Verletzung des Gleichbehandlungsgebotes auszugehen. Die haftungsgegenständliche Lohnsteuer

sei vom Gleichbehandlungsgebot ausgenommen. Nach § 78 Abs. 3 EStG habe der Arbeitgeber, wenn die zur Verfügung stehenden Mittel nicht zur Zahlung des vollen vereinbarten Arbeitslohnes ausreichen, die Lohnsteuer von dem tatsächlich zur Auszahlung gelangenden niedrigeren Betrag zu berechnen und einzubehalten. Da die Abgabenschulden bei der Gesellschaft nicht mehr einbringlich seien, werde der Beschwerdeführer zur Haftung herangezogen.

Gegen diesen Bescheid richtet sich der "Einspruch" (damals Berufung) vom 5.6.2012. Der Beschwerdeführer ersuchte darin um "Einstellung" des Haftungsbescheides. Die Bestimmung des § 9 Abs. 1 BAO treffe nicht zu, da auch er seine laufenden Gehälter nicht mehr zur Gänze erhalten habe. Zum Beweis dafür wurde ein Forderungsverzeichnis der Insolvenz-Entgelt-Fonds Service GmbH betreffend die offenen Forderungen des Beschwerdeführers vorgelegt. Demzufolge wurden das laufende Entgelt sowie Urlaubszuschuss, Urlaubersatzleistung, Weihnachtsrenumeration und Kündigungsentschädigung ab 1.12.2011 nicht mehr an den Beschwerdeführer ausbezahlt. Weiteres Vorbringen erstattete der Beschwerdeführer nicht.

Zur teilweisen Abdeckung der Haftungsschuld wurden am persönlichen Abgabenkonto des Beschwerdeführers ausgewiesene Guthaben in Höhe von 2.209,82 € und 1.333,77 € herangezogen und am 31.5.2012 und 17.8.2012 am Abgabenkonto der Gesellschaft verrechnet.

Am 19.12.2012 legte das Finanzamt die Berufung gegen den Haftungsbescheid an den Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

Gemäß § 323 Abs. 38 BAO sind die am 31.12.2013 beim Unabhängigen Finanzsenat anhängig gewesenen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

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 eingebracht werden können.

Gemäß § 80 Abs. 1 leg. cit. 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.

Wer zur Vertretung einer juristischen Person iSd § 80 berufen ist und damit als Haftungsschuldner gemäß § 9 BAO in Betracht kommt, richtet sich grundsätzlich nach den Vorschriften des bürgerlichen Rechts (Stoll, BAO, 787). Die Rechts- und Handlungsfähigkeit einer in einem Mitgliedsstaat der EU rechtswirksam errichteten

ausländischen juristischen Person ist im Zusammenhang mit der Errichtung einer Zweigniederlassung in Österreich nach jenem Recht zu beurteilen, nach dem die juristische Person gegründet wurde, sofern sich ihr satzungsmäßiger Sitz in einem Mitgliedsstaat befindet (z.B. OGH 15.7.1999, 6Ob124/99z).

Bulgarien ist seit 1.1.2007 Mitglied der EU. Mit Gesellschaftsvertrag vom 28.11.2007 wurde nach bulgarischem Recht die Firma T-OOD mit Sitz in Sofia gegründet, deren Geschäftsführer der Beschwerdeführer war. Die Rechts- und Handlungsfähigkeit und damit auch die Frage, wer für die Vertretung dieser Gesellschaft berufen ist, richtet sich somit nach bulgarischem Recht bzw. nach dem auf dieser Rechtsgrundlage abgeschlossenen Gesellschaftsvertrag.

Das bulgarische Recht bestimmt die Gesellschaft mit beschränkter Haftung (OOD) im Art. 113 des bulgarischen Handelsgesetzes (BHG) als eine von einer oder mehreren Personen errichtete Gesellschaft, die für die Verpflichtungen der Gesellschaft mit ihren Einlagen am Kapital der Gesellschaft haften. Gemäß Art. 115 BHG entsteht die Gesellschaft aufgrund eines Gesellschaftsvertrages nach Eintrag ins Handelsregister. Der Gesellschaftsvertrag muss nach Art. 114 BHG schriftlich abgeschlossen werden. Der konstitutive Inhalt des Gesellschaftsvertrages muss unter anderem die Geschäftsführungsweise und die Vertretung regeln. Die OOD hat eine Organstruktur und handelt im Handelsverkehr durch ihre Organe. Mit der Gesellschaftsvertretung und Gesellschaftsführung werden ein oder mehrere Geschäftsführer beauftragt. Der Geschäftsführer ist das einzige Vertretungsorgan der Gesellschaft. Die Vertretungsmacht des Geschäftsführers endet durch Entmündigung oder Tod, nach Beschluss der Hauptversammlung oder auf Antrag des Geschäftsführers. Insgesamt gesehen ist daher eine nach bulgarischem Recht gegründete OOD im Wesentlichen mit einer österreichischen GmbH vergleichbar bzw. liegt hier eine GmbH-äquivalente Gesellschaft vor (Ratka in Straube, GmbHG, § 107 Rz 55).

Da die bulgarische Gesellschaft auch bzw. soweit aus den vorgelegten Akten ersichtlich ausschließlich in Österreich tätig war, wurde im Firmenbuch unter der FN1, unter welcher der nach bulgarischem Recht gegründete Rechtsträger erfasst wurde, auch die inländische Zweigniederlassung eingetragen (vgl. zur Eintragung von inländischen Zweigniederlassungen ausländischer Gesellschaften § 107 GmbHG).

Nach einhelliger Lehre und Rechtsprechung kommt der Zweigniederlassung einer ausländischen Gesellschaft keine eigene Rechtsfähigkeit zu. Durch die Eintragung der ausländischen Gesellschaft wird im Inland folglich kein neuer inländischer Rechtsträger geschaffen. Vertragspartner und Prozessgegner ist daher niemals die Zweigniederlassung an sich, sondern stets die ausländische Gesellschaft. Daraus folgt, dass die ausländische Gesellschaft mit der Zweigniederlassung haftet (Ratka, a.a.O., § 107 Rz 61 mwN; vgl. zur rechtlichen Einheit der ausländischen Kapitalgesellschaft mit deren inländischen Zweigniederlassung auch VwGH 2.4.1990, 89/15/0002; vgl. weiters zu § 107 GmbHG auch VwGH 19.3.2003, 98/08/0032: Trägerin der aus der Tätigkeit der Zweigniederlassung im Inland erwachsenen Rechte und Pflichten ist die Auslandsgesellschaft; in diesem Sinn auch VwGH 29.3.2000, 96/08/0268). Ob der Zweigniederlassung selbständige

Insolvenzfähigkeit zukommt, ist strittig, wird von der herrschenden Lehre (und auch in der Praxis der Insolvenzgerichte) aber bejaht, wobei allerdings fraglich ist, ob die Zweigniederlassung als solche (mangels eigener Rechtsfähigkeit) zahlungsunfähig sein kann und wie die Zahlungsunfähigkeit bloß niederlassungsbezogen festgestellt werden soll (Ratka, a.a.O., Rz 132 mwN).

Primärschuldnerin kann im gegenständlichen Fall daher nur die bulgarische OOD sein, nicht aber die inländische Zweigniederlassung, der keine eigene Rechtspersönlichkeit zukommt. Da aber schon im Firmenbuch zu FN1 die Bezeichnung der ausländischen Firma der OOD ausdrücklich mit "T GmbH" erfolgte, bezieht sich der angefochtene Haftungsbescheid auf die bulgarische Gesellschaft und bezeichnet daher ausreichend erkennbar die tatsächliche Primärschuldnerin.

Die haftungsgegenständlichen Abgabeforderungen gegen die Primärschuldnerin sind im gegenständlichen Fall unbestritten und bestehen fast zur Gänze aus Selbstbemessungsabgaben (Umsatzsteuern und Lohnabgaben), die von der Gesellschaft dem Finanzamt zwar bekannt gegeben, aber nicht entrichtet wurden. In der am 31.1.2012 stattgefundenen Insolvenzeröffnungstagsatzung hat der Beschwerdeführer die Abgabeforderungen auch anerkannt.

Die Uneinbringlichkeit der Abgaben bei der Primärschuldnerin steht gleichfalls fest. Zum einen wurde mit Beschluss vom 27.2.2012 das Konkursverfahren betreffend die inländische Zweigniederlassung mangels kostendeckenden Vermögens abgewiesen. Zum anderen wurde weder vom Beschwerdeführer behauptet, dass die Primärschuldnerin über sonstiges verwertbares Vermögen verfügen würde, noch ist solches aktenkundig.

Zur Vertretung der Primärschuldnerin waren der Beschwerdeführer und G bestellt. Sind mehrere potenziell Haftende vorhanden, richtet sich die haftungsrechtliche Verantwortung nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes danach, wer mit der Besorgung der Abgabenangelegenheiten betraut ist (z.B. VwGH 20.1.2010, 2005/13/0086). Gegenüber dem Finanzamt ist allein der Beschwerdeführer als verantwortlicher Vertreter aufgetreten. Von diesem wurde der oben unter Punkt 1) zitierte Fragebogen vom 8.9.2009 unterfertigt und darin ausdrücklich angegeben, dass er für die Tätigkeit der Gesellschaft in Österreich verantwortlich sei. Auch in einem gleichzeitig eingereichten Unterschriftenblatt wurde nur der Beschwerdeführer als Geschäftsführer bezeichnet. Allein dieser trat auch gegenüber dem Finanzamt als Vertreter der Gesellschaft auf, so wurden eingereichte Jahresabschlüsse von ihm unterfertigt, ebenso eine Berufung vom 20.5.2011 gegen den Umsatzsteuerbescheid 2009. Der Beschwerdeführer war daher der für die Wahrnehmung der abgabenrechtlichen Pflichten der Primärschuldnerin verantwortliche Vertreter, was von diesem auch nicht in Abrede gestellt wurde.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hat der Vertreter darzutun, aus welchen Gründen ihm die Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten unmöglich gewesen ist, widrigenfalls die Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung im Sinne

des § 9 Abs. 1 BAO annehmen darf. Der Geschäftsführer haftet für nicht entrichtete Abgaben der Gesellschaft auch dann, wenn die Mittel, die ihm für die Entrichtung aller Verbindlichkeiten der Gesellschaft zur Verfügung gestanden sind, hiezu nicht ausreichen, es sei denn, er weist nach, dass er die Abgabenschulden im Verhältnis nicht schlechter behandelt hat als bei anteiliger Verwendung der vorhandenen Mittel für die Begleichung aller Verbindlichkeiten. Dabei ist zu beachten, dass sich der Grundsatz der Gläubigergleichbehandlung auch auf Zahlungen bezieht, die zur Aufrechterhaltung des Geschäftsbetriebes erforderlich sind. Der Nachweis, welcher Betrag bei Gleichbehandlung sämtlicher Gläubiger - bezogen auf die jeweiligen Fälligkeitszeitpunkte einerseits und das Vorhandensein liquider Mittel andererseits - an die Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre, obliegt dem Vertreter. Auf diesem, nicht aber auf der Behörde, lastet auch die Verpflichtung zur Errechnung einer entsprechenden Quote. Vermag der Vertreter nachzuweisen, welcher Betrag bei anteilmäßiger Befriedigung der Forderungen an die Abgabenbehörde abzuführen gewesen wäre, so haftet er nur für die Differenz zwischen diesem und der tatsächlich erfolgten Zahlung. Wird dieser Nachweis nicht angetreten, kann dem Vertreter die uneinbringliche Abgabe zur Gänze vorgeschrieben werden (VwGH 28.5.2008, 2006/15/0322 mwN).

Im gegenständlichen Fall brachte der Beschwerdeführer aber lediglich vor, dass auch er seine laufenden Gehälter nicht zur Gänze erhalten habe. Das trifft zwar zu, betrifft aber laut dem vorgelegten Forderungsverzeichnis erst den Zeitraum ab Dezember 2011. Dies deckt sich auch mit der Feststellung anlässlich der am 31.1.2012 verrichteten Insolvenzeröffnungstagsatzung, wonach der Geschäftsbetrieb der Gesellschaft im Dezember 2011 eingestellt worden war. Unter Berücksichtigung dieses Umstandes, sowie im Hinblick auf die bei dieser Tagsatzung auch erhobene völlige Mittellosigkeit der Gesellschaft, kann davon ausgegangen werden, dass der Gesellschaft jedenfalls ab Jänner 2012 keine Gesellschaftsmittel mehr zur Verfügung standen, insbesondere damit auch die Mittel fehlten, die im Jänner fälligen Dezemberlöhne auszubezahlen. Aus der Haftungsinanspruchnahme wurden daher die nach dem 31.12.2011 fällig gewesenen Abgaben ausgeschieden.

Im Zeitraum davor wurden jedoch noch Umsätze erzielt und auch entsprechende Umsatzsteuervoranmeldungen beim Finanzamt eingereicht, auch Löhne wurden ausbezahlt. Die auf diese Lohnzahlungen entfallenden Lohnabgaben wurden dem Finanzamt zwar gemeldet, aber nicht entrichtet. Bei dieser Sachlage ging das Finanzamt zu Recht von einer Verletzung des Gleichbehandlungsgebotes aus. Eine Beachtung des Gleichbehandlungsgebotes wurde vom Beschwerdeführer nicht dargetan. Es wurde auch keine Quote ermittelt, die dem Abgabengläubiger bei Beachtung des Gleichbehandlungsgrundsatzes zugeflossen wäre. Damit haftete der Beschwerdeführer aber für die ungekürzten Abgabebeträge.

Hinsichtlich der haftungsgegenständlichen Lohnsteuern verwies das Finanzamt darüber hinaus zutreffend auf die diesbezügliche ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes. Reichen die einem Vertreter zur Verfügung stehenden Mittel

nicht auch für die Entrichtung der auf die ausbezahlten Löhne entfallende Lohnsteuer aus, darf der Geschäftsführer gemäß § 78 Abs. 3 EStG nur einen entsprechend niedrigeren Betrag zur Auszahlung bringen, sodass die davon einbehaltene Lohnsteuer auch abgeführt werden kann. Wird dagegen die auf ausbezahlte Löhne entfallende Lohnsteuer nicht einbehalten und an das Finanzamt abgeführt, ist nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes - ungeachtet der wirtschaftlichen Schwierigkeiten der Primärschuldnerin - von einer schuldhaften Pflichtverletzung des Geschäftsführers auszugehen. Die Verpflichtung eines Vertreters nach § 80 BAO geht hinsichtlich der Lohnsteuer über das Gebot der gleichmäßigen Behandlung aller Schulden (bzw. aller Gläubiger) hinaus (z.B. VwGH 25.2.2003, 97/14/0164; vgl. auch VwGH 23.4.2008, 2004/13/0142).

Im Falle des Vorliegens einer schuldhaften Pflichtverletzung spricht nach der ständigen Rechtsprechung eine Vermutung für die Verursachung der Uneinbringlichkeit der Abgaben durch die Pflichtverletzung (Ritz, BAO⁴, § 9 Tz 24 mit Judikaturnachweisen). Es wurden keinerlei Gründe vorgebracht, die Anhaltspunkte für einen Ausschluss des Kausal- bzw. des Rechtswidrigkeitszusammenhanges bieten würden; solche sind auch nicht aktenkundig.

Die Geltendmachung der Haftung liegt im Ermessen der Abgabenbehörde, das sich innerhalb der vom Gesetz aufgezeigten Grenzen (§ 20 BAO) zu halten hat. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Dem Gesetzesbegriff „*Billigkeit*“ ist dabei die Bedeutung "berechtigte Interessen der Partei", dem Gesetzesbegriff „*Zweckmäßigkeit*“ die Bedeutung "öffentliches Anliegen an der Einbringung der Abgaben mit allen gesetzlich vorgesehenen Mitteln und Möglichkeiten" beizumessen. Das Ermessen der Abgabenbehörde umfasst auch das Ausmaß der Heranziehung zur Haftung innerhalb des vom Gesetz vorgegebenen Rahmens (VwGH 23.1.1997, 95/15/0173, VwGH 24.3.2004, 2001/14/0083).

Kommt hinsichtlich des Haftenden ein Zahlungsplan zustande und wurden die Tatbestandserfordernisse für die Entstehung des Haftungsanspruches (Uneinbringlichkeit der Abgaben beim Abgabenschuldner und eine schuldhafte, für den eingetretenen Schaden ursächliche Pflichtverletzung) vor der Konkurseröffnung verwirklicht, so entspricht es nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes grundsätzlich der im Rahmen der Ermessensübung zu berücksichtigenden Billigkeit, dass sich die Inanspruchnahme betragsmäßig an der im Zahlungsplan festgelegten Quote (Ausgleichsquote) orientiert, wenn es auch der Behörde unbenommen ist, im Rahmen der Ermessensübung ergänzend noch auf andere Umstände Bedacht zu nehmen. Dies folgt daraus, dass im Falle früherer Geltendmachung der Haftung durch die Abgabenbehörde die Haftungsforderung von der Wirkung des Zahlungsplanes erfasst worden wäre (UFS 16.5.2011, RV/0497-L/10 mit Hinweis auf VwGH 5.7.2004, 2002/14/0123; VwGH 23.1.1997, 95/15/0173 und VwGH 24.6.2010, 2010/16/0014).

Im vorliegenden Fall wurde bereits mit Beschluss vom 9.7.2009 das Konkursverfahren über das Vermögen des Beschwerdeführers eröffnet, die haftungsgegenständlichen Abgabensforderungen waren dagegen erst ab dem 15.3.2011 fällig. Die haftungsrelevante Verletzung von Zahlungsfristen erfolgte somit erst geraume Zeit *nach* der Konkursöffnung, sodass nach der aufgezeigten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes eine Bedachtnahme auf den abgeschlossenen Zahlungsplan nicht geboten wäre. Allerdings ist nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes zu berücksichtigen, dass der Zahlungsplan derzeit noch läuft (letzte Zahlungsfrist 1.5.2016) und der Beschwerdeführer bisher die Zahlungsplanteilquoten erfüllt hat. Mit einer ungekürzten Heranziehung des Beschwerdeführers zur Haftung würde die Erfüllung des Zahlungsplanes aber gefährdet bzw. vereitelt. Es ist daher unter Billigkeitserwägungen vertretbar, dass sich auch im gegenständlichen Fall das Ausmaß der Haftungsinanspruchnahme an der Zahlungsplanquote orientiert. Diese betrug insgesamt 16,885626 % (9,885626 % + 7 %), sodass auch die Haftungsinanspruchnahme auf 16,885626 % eingeschränkt wird. Die verbleibenden haftungsgegenständlichen Abgaben reduzieren sich damit wie folgt auf 3.792,67 €:

Abgabenart	Zeitraum	Fälligkeit	Betrag
Dienstgeberbeitrag (DB)	02/11	15.03.2011	23,73
Zuschlag zum DB	02/11	15.03.2011	1,90
Lohnsteuer	02/11	15.03.2011	51,84
Umsatzsteuer	01/11	15.03.2011	277,78
Dienstgeberbeitrag (DB)	03/11	15.04.2011	23,04
Zuschlag zum DB	03/11	15.04.2011	1,84
Lohnsteuer	03/11	15.04.2011	51,84
Umsatzsteuer	02/11	15.04.2011	378,40
Dienstgeberbeitrag (DB)	04/11	16.05.2011	23,23
Zuschlag zum DB	04/11	16.05.2011	1,86
Lohnsteuer	04/11	16.05.2011	51,84
Umsatzsteuer	03/11	16.05.2011	340,90
Umsatzsteuer	2009	15.02.2010	283,27
Dienstgeberbeitrag (DB)	05/11	15.06.2011	19,20
Zuschlag zum DB	05/11	15.06.2011	1,54
Lohnsteuer	05/11	15.06.2011	22,33
Umsatzsteuer	04/11	15.06.2011	253,33

Säumniszuschlag 1	2010	16.06.2011	44,22
Dienstgeberbeitrag (DB)	06/11	15.07.2011	38,40
Zuschlag zum DB	06/11	15.07.2011	3,07
Lohnsteuer	06/11	15.07.2011	30,05
Umsatzsteuer	05/11	15.07.2011	72,00
Dienstgeberbeitrag (DB)	07/11	16.08.2011	25,14
Zuschlag zum DB	07/11	16.08.2011	2,01
Lohnsteuer	07/11	16.08.2011	62,03
Umsatzsteuer	06/11	16.08.2011	115,22
Lohnsteuer	08/11	15.09.2011	62,03
Dienstgeberbeitrag (DB)	08/11	15.09.2011	21,38
Zuschlag zum DB	08/11	15.09.2011	1,71
Umsatzsteuer	07/11	15.09.2011	312,56
Lohnsteuer	09/11	17.10.2011	62,03
Dienstgeberbeitrag (DB)	09/11	17.10.2011	18,60
Zuschlag zum DB	09/11	17.10.2011	1,49
Umsatzsteuer	08/11	17.10.2011	189,18
Umsatzsteuer	2010	15.02.2011	460,29
Lohnsteuer	10/11	15.11.2011	62,03
Dienstgeberbeitrag (DB)	10/11	15.11.2011	18,60
Zuschlag zum DB	10/11	15.11.2011	1,49
Umsatzsteuer	09/11	15.11.2011	170,30
Säumniszuschlag 1	2011	17.11.2011	9,21
Umsatzsteuer	10/11	15.12.2011	79,62
Lohnsteuer	11/11	15.12.2011	81,98
Dienstgeberbeitrag (DB)	11/11	15.12.2011	37,20
Zuschlag zum DB	11/11	15.12.2011	2,98
Summe			3.792,67

Zu berücksichtigen ist noch, dass zur teilweisen Abdeckung der Haftungsschuld bereits am persönlichen Abgabenkonto des Beschwerdeführers ausgewiesene Guthaben in Höhe von 2.209,82 € und 1.333,77 € herangezogen und am Abgabenkonto der Gesellschaft

verrechnet wurden. Von der Haftungsschuld in Höhe von 3.792,67 € verbleibt unter Berücksichtigung dieser bereits geleisteten Zahlungen nur mehr ein Restbetrag von 249,08 €, den der Beschwerdeführer noch zu bezahlen hat.

Zulässigkeit einer Revision

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

Die gegenständliche Entscheidung folgt der aufgezeigten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, insbesondere auch jener, wonach das im Rahmen der Haftungsinanspruchnahme gemäß § 9 BAO zu übende Ermessen auch das Ausmaß der Heranziehung zur Haftung innerhalb des vom Gesetz vorgegebenen Rahmens umfasst, weshalb eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nicht zulässig ist.

Linz, am 14. August 2015