

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R. in der Beschwerdesache Bf., Anschrift, vertreten durch Dr. Wolfgang Schimek Rechtsanwalt GmbH, Graben 42, 3300 Amstetten, vom 22. Mai 2015 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 1/23 vom 22. April 2015 betreffend Haftung gemäß § 9 BAO nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 4. Februar 2016 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

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

Entscheidungsgründe

Mit an den Beschwerdeführer (Bf.) als ehemaligen Geschäftsführer der C. Ltd gerichteten Haftungsvorhalt vom 12. November 2014 führte das Finanzamt aus wie folgt:

Mit Beschluss des Landesgerichtes XY vom Datum-1 sei das am Datum-2 über das Vermögen der Gesellschaft eröffnete Konkursverfahren mangels Kostendeckung aufgehoben worden. Demnach seien deren Abgabenforderungen als uneinbringlich anzusehen.

Der angeführte Rückstand bestehe infolge Nichtentrichtung der im Zeitraum 15.03.2013 bis 16.12.2013 fällig gewordenen Abgaben. Der Bf. sei im Zeitraum von 31.03.2005 bis dato zum Geschäftsführer bestellt und daher gemäß § 18 GmbHG zur Vertretung der Gesellschaft berufen.

Gemäß § 80 BAO hätten die zur Vertretung juristischer Personen berufenen Personen insbesondere dafür zu sorgen, dass die Abgaben aus den Mitteln, die sie verwalten,

entrichtet würden; sie seien daher verpflichtet, die Abgaben aus den Mitteln der Gesellschaft zu entrichten.

Infolge Uneinbringlichkeit des Rückstandes bei der Firma werde der Bf. als gesetzlicher Vertreter (Geschäftsführer) der Gesellschaft gemäß den Bestimmungen der §§ 224 iVm 9 und 80 Bundesabgabenordnung zur Haftung herangezogen werden, es sei denn, er könne beweisen, dass er ohne sein Verschulden daran gehindert gewesen sei, für die Entrichtung der Abgaben Sorge zu tragen.

In diesem Zusammenhang werde ihm Folgendes zur Kenntnis gebracht:

Bei der Verwirklichung des Haftungstatbestandes komme es darauf an, dass während der Funktion als Geschäftsführer eine Verpflichtung zur Entrichtung von Abgaben vorgelegen sei, die nicht eingehalten worden sei. Nach ständiger 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 Sinne des § 9 Abs. 1 BAO annehmen dürfe (vgl. VwGH vom 13.09.2006, 2003/13/0131).

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, obliege dem Vertreter (vgl. VwGH vom 18.10.2007, 2006/15/0073).

Auf diesem laste auch die Verpflichtung zur Errechnung einer entsprechenden Quote. Der vom Vertreter zu erbringende Nachweis der Gleichbehandlung aller Gläubiger habe auch die von der Gesellschaft getätigten Zug-um-Zug-Geschäfte zu erfassen (Barzahlung von Wirtschaftsgütern, die zur Aufrechterhaltung des Geschäftsbetriebes erforderlich seien).

Trete der Vertreter diesen Nachweis nicht an, dann könne ihm die uneinbringliche Abgabe zur Gänze vorgeschrieben werden (vgl. VwGH vom 28. 09. 2004, 2001/14/0176). Dem Vertreter obliege es auch, entsprechende Beweisvorsorgen - etwa durch das Erstellen und Aufbewahren von Ausdrucken - zu treffen (VwGH vom 30.10.2001, 98/14/0082; VwGH 30.01.2014, 2013/16/0229).

Bei der Frage der Gleichbehandlung der Gläubiger komme es darauf an, ob der Abgabengläubiger im Hinblick auf die vorhandenen liquiden Mittel des Abgabenschuldners dadurch benachteiligt worden sei, dass die Zahlungen an den Abgabengläubiger geringer ausgefallen seien, als sie bei Verwendung der liquiden Mittel und anteiliger Befriedigung des Abgabengläubigers ausgefallen wären. Der VwGH vertrete dabei die „Mitteltheorie“ (vgl. dazu VwGH 09.11.2011, 2011/16/0116).

Sofern die Firma C. Ltd bereits zum Zeitpunkt der Fälligkeit der einzelnen Abgaben nicht mehr über ausreichende liquide Mittel zur (vollen) Bezahlung aller Verbindlichkeiten verfügt habe, werde der Bf. ersucht, den Nachweis der Gläubigergleichbehandlung zu erbringen, und zwar durch Darstellung der tatsächlich vorhandenen Mittel sowie der aliquoten Mittelverwendung. Dazu sei eine Auflistung sämtlicher Gläubiger mit zum

Zeitpunkt der Abgabenfälligkeiten gleichzeitig oder früher fällig gewordenen Forderungen zu übermitteln.

In dieser Aufstellung müssten alle damaligen Gläubiger der Firma (auch die zur Gänze bezahlten) sowie die auf einzelne Verbindlichkeiten (Gläubiger) geleisteten Zahlungen enthalten sein. Außerdem sei rechnerisch darzustellen, in welchem prozentuellen Ausmaß durch Zahlungen die jeweils fälligen Verbindlichkeiten gegenüber den einzelnen (übrigen) Gläubigern reduziert worden seien. Diese Tilgungsquoten seien dann der an das Finanzamt geleisteten Quote gegenüberzustellen.

Mit Schreiben vom 3. Februar 2015 übermittelte der Bf. eine Aufstellung der Verbindlichkeiten und Zahlungen als Nachweis für die Gläubigergleichbehandlung.

Mit Bescheid vom 22. April 2015 wurde der Bf. gemäß § 9 Abs. 1 BAO iVm § 80 BAO als Geschäftsführer der C. Ltd für Abgaben in der Höhe von € 20.568,73, nämlich

Abgabe	Zeitraum	Betrag	Fälligkeit
Umsatzsteuer	01/2013	23,19	15.03.2013
Lohnsteuer	02/2013	979,40	15.03.2013
Dienstgeberbeitrag	02/2013	37,71	15.03.2013
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	02/2013	3,35	15.03.2013
Umsatzsteuer	03/2013	520,04	15.05.2013
Lohnsteuer	04/2013	5.404,56	15.05.2013
Dienstgeberbeitrag	04/2013	64,83	15.05.2013
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	04/2013	5,76	15.05.2013
Umsatzsteuer	04/2013	545,79	17.06.2013
Körperschaftsteuer	2010	156,61	12.08.2013
Anspruchsziens	2010	6,58	12.08.2013
Lohnsteuer	07/2013	4.283,24	16.08.2013
Dienstgeberbeitrag	07/2013	54,73	16.08.2013
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	07/2013	4,86	16.08.2013
Stundungszinsen	2013	20,49	16.10.2013
Umsatzsteuer	09/2013	283,64	15.11.2013
Lohnsteuer	10/2013	4.461,36	15.11.2013
Dienstgeberbeitrag	10/2013	68,92	15.11.2013

Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	10/2013	6,13	15.11.2013
Umsatzsteuer	10/2013	235,06	16.12.2013
Lohnsteuer	11/2013	3.363,46	16.12.2013
Dienstgeberbeitrag	11/2013	35,81	16.12.2013
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	11/2013	3,18	16.12.2013

zur Haftung herangezogen, da diese durch die schuldhafte Verletzung der ihm als Vertreter der Gesellschaft auferlegten Pflichten nicht hätten eingebbracht werden können.

Begründend wurde ausgeführt wie folgt:

Gemäß § 80 Abs. 1 BAO hätten die zur Vertretung juristischer Personen berufenen Personen insbesondere dafür zu sorgen, dass die Abgaben aus den Mitteln, die sie verwalten, entrichtet würden. Gemäß § 9 Abs. 1 BAO würden die in den §§ 80ff bezeichneten Vertreter neben den durch sie vertretenen Abgabepflichtigen für diese Abgaben insoweit haften, als die Abgaben infolge schuldhafter Verletzung der ihnen auferlegten Pflichten nicht eingebbracht werden könnten.

Persönliche Haftungen würden sich gemäß § 7 Abs. 2 BAO auch auf Nebenansprüche im Sinne des § 3 Abs. 1 und 2 BAO erstrecken. Zu diesen Nebenansprüchen würden gemäß § 3 Abs. 2 lit. d BAO insbesondere die Nebengebühren der Abgaben, wie die Stundungs- und Aussetzungszinsen, der Säumniszuschlag und die Kosten des Vollstreckungs- und Sicherungsverfahrens gehören.

Mit Beschluss des Landesgerichtes XY vom Datum-1 sei das am Datum-2 über das Vermögen der Firma C. Ltd eröffnete Konkursverfahren mangels Kostendeckung aufgehoben worden. Demnach seien die eingangs erwähnten Abgabenforderungen bei Gesellschaft als uneinbringlich anzusehen.

Der angeführte Rückstand bestehe infolge Nichtentrichtung der im Zeitraum 15.03.2013 bis 16.12.2013 fällig gewordenen Abgaben. Der Bf. sei im Zeitraum von 31.03.2005 bis dato zum Geschäftsführer der Firma bestellt worden und daher gemäß § 18 GmbHG zur Vertretung der Gesellschaft berufen gewesen. Wie bereits erwähnt, hätten die gemäß § 80 BAO zur Vertretung juristischer Personen berufenen Personen insbesondere dafür zu sorgen, dass die Abgaben aus den Mitteln, die sie verwalten, entrichtet würden.

Die Bescheide der oben angeführten (festgesetzten) Rückstände seien ihm bereits im Haftungsvorverfahren zur Kenntnis gebracht worden.

Ein Geschäftsführer habe sich nach der Rechtsprechung des VwGH bei Übernahme seiner Funktion auch darüber zu unterrichten, ob und in welchem Ausmaß die von ihm nunmehr vertretene GesmbH bisher ihren steuerlichen Verpflichtungen nachgekommen sei, weil die Pflicht der GesmbH zur Abgabenentrichtung erst mit deren Abstattung ende. Die GesmbH bleibe verpflichtet, Abgabenschuldigkeiten, mit deren Abfuhr oder Einzahlung sie in Rückstand geraten sei, zu erfüllen, und zur Erfüllung dieser Verpflichtung sei der Geschäftsführer der GesmbH verhalten. Der Geschäftsführer habe sich demnach darüber

zu unterrichten, welchen Stand das Abgabenkonto der Gesellschaft im Zeitpunkt der Übernahme der Geschäftsführerfunktion habe, und die Pflicht, die Beträge eines allfälligen Rückstandes, wie er am Abgabenkonto ausgewiesen (verbucht) sei, zu entrichten. (vgl. VwGH 28.02.14, 2012/16/0101).

Hinsichtlich der Heranziehung für aushaftende Umsatzsteuer sei Folgendes festzuhalten:

Gemäß § 21 Abs. 1 UStG 1994 habe der Unternehmer spätestens am 15. Tag (Fälligkeitstag) des auf einen Kalendermonat (Voranmeldungszeitraum) zweitfolgenden Kalendermonates eine Voranmeldung einzureichen, in der er die für den Voranmeldungszeitraum zu entrichtende Steuer (Vorauszahlung) oder den auf den Voranmeldungszeitraum entfallenden Überschuss unter entsprechender Anwendung des § 20 Abs. 1 und 2 und des § 16 selbst zu berechnen habe.

Der Unternehmer habe eine sich ergebene Vorauszahlung spätestens am Fälligkeitstag zu entrichten. Daraus folge: Die zu den Selbstbemessungsabgaben zählende Umsatzsteuer sei vom Abfuhrpflichtigen selbst zu berechnen und zu entrichten, ohne dass eine vorherige abgabenbehördliche Tätigkeit, wie etwa die bescheidmäßige Festsetzung abgewartet werden dürfe.

Hinsichtlich der Heranziehung für aushaftende Lohnabgaben sei Folgendes festzuhalten:

Gemäß § 78 Abs. 1 EStG 1988 sei der Arbeitgeber verpflichtet, die Lohnsteuer des Arbeitnehmers bei jeder Lohnzahlung einzubehalten. Gemäß § 79 Abs. 1 EStG habe der Arbeitgeber die gesamte Lohnsteuer, die in einem Kalendermonat einzubehalten gewesen sei, spätestens am 15. Tag nach Ablauf des Kalendermonates in einem Betrag abzuführen. Gleiches gelte auch für den Dienstgeberbeitrag und Dienstgeberzuschlag.

Nach § 78 Abs. 3 EStG 1988 habe der Arbeitgeber, wenn die zur Verfügung stehenden Mittel nicht zur Zahlung des voll vereinbarten Arbeitslohnes ausreichen würden, die Lohnsteuer von dem tatsächlich zur Auszahlung gelangenden niedrigeren Betrag zu berechnen und einzubehalten. Werde in einem solchen Fall die Lohnsteuer nicht einbehalten und an das Finanzamt abgeführt, so sei nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes von einer schuldhafte Pflichtverletzung auszugehen (vgl. VwGH vom 18.12.2001, 2001/15/0187).

Mit Schreiben vom 12.11.2014 sei der Bf. aufgefordert worden, darzulegen, dass er ohne sein Verschulden gehindert gewesen sei, für die Entrichtung der haftungsgegenständlichen Abgaben zu sorgen.

Der Bf. sei dieser Aufforderung - sohin seiner Verpflichtung, Behauptungen und Beweisanbote zu seiner Entlastung darzutun - mit Schreiben vom 31.01.2015 bzw. 03.02.2015 nachgekommen. Die höchstgerichtliche Judikatur gehe davon aus, dass der Vertreter, der auf Grund gesetzlicher Bestimmungen abgabenrechtliche Pflichten zu erfüllen habe, diesen ihm obliegenden Pflichten aber nicht nachkomme, einer besonderen Darlegungspflicht unterliege. Es treffe ihn die Beweislast, nämlich die besondere Verpflichtung, „darzutun“, aus welchen Gründen ihm die Erfüllung unmöglich gewesen sei,

widrigenfalls angenommen werden dürfe, er wäre seinen Pflichten schuldhafterweise nicht nachgekommen (vgl. VwGH 23.4.19981 95/15/0145 und VwGH 19.3.2003, 2002/16/0168).

Die selbst errechnete Befriedigungsdifferenz (= Quotenschaden) in Höhe von 4,36% erscheine schlüssig und glaubhaft, sodass sich die Haftungsinanspruchnahme (mit Ausnahme der Lohnsteuer) auf diesen Quotenschaden beschränke.

Allerdings sei nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes die Lohnsteuer vom Gleichbehandlungsgrundsatz ausgenommen. Würden die einem Vertreter zur Verfügung stehenden Mittel nicht auch für die Entrichtung der auf die ausbezahlten Löhne entfallenden Lohnsteuer ausreichen, dürfe der Geschäftsführer (bzw. Vorstand) gemäß § 78 Abs. 3 EStG nur einen entsprechend niedrigeren Betrag zur Auszahlung bringen, sodass die davon einbehaltene Lohnsteuer auch abgeführt werden könne.

Die Nichtabfuhr von Lohnsteuer, die auf den ausbezahnten Arbeitslohn entfalle, könne nicht mit dem Fehlen ausreichender Mittel gerechtfertigt werden. Hätte der Vorstand die Lohnsteuer bei der Auszahlung der Löhne einbehalten bzw. im Sinne des § 78 Abs. 3 EStG entsprechend niedrigere Löhne zur Auszahlung gebracht, wäre der Abgabenausfall nicht eingetreten.

Werde dagegen die auf ausbezahlt Löhne entfallende Lohnsteuer nicht einbehalten und an das Finanzamt abgeführt, sei 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 gehe hinsichtlich der Lohnsteuer über das Gebot der gleichmäßigen Behandlung aller Schulden (bzw. aller Gläubiger) hinaus (z.B. VwGH 25.2.2003, 97/14/0164; weitere Judikaturnachweise bei Ritz, BAO, § 9 Tz 11).

Die Berechnung sei folgender Tabelle zu entnehmen:

Abgabe	Zeitraum	Rückstand	Haftung
Umsatzsteuer	01/2013	531,78	23,19
Umsatzsteuer	03/2013	11.927,59	520,04
Umsatzsteuer	04/2013	12.518,19	545,79
Umsatzsteuer	09/2013	6.505,58	283,64
Umsatzsteuer	10/2013	5.391,38	235,06
Lohnsteuer	02/2013	979,40	979,40
Lohnsteuer	04/2013	5.404,56	5.404,56
Lohnsteuer	07/2013	4.283,24	4.283,24
Lohnsteuer	10/2013	4.461,36	4.461,36
Lohnsteuer	11/2013	3.363,46	3.363,46

Körperschaftsteuer	2010	3.592,00	156,61
Anspruchszinsen	2010	150,95	6,58
Dienstgeberbeitrag	02/2013	864,97	37,71
Dienstgeberbeitrag	04/2013	1.487,00	64,83
Dienstgeberbeitrag	07/2013	1.255,34	54,73
Dienstgeberbeitrag	10/2013	1.580,68	68,92
Dienstgeberbeitrag	11/2013	821,22	35,81
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	02/2013	76,88	3,35
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	04/2013	132,17	5,76
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	07/2013	11,58	4,86
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	10/2013	140,51	6,13
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	11/2013	72,99	3,18
Stundungszinsen	2013	470,06	20,49
Summe nur Lohnsteuer		18.492,02	18.492,02
Summe ohne Lohnsteuer		47.630,87	2.076,71
Gesamtsumme		66.122,89	20.568,73

Die im Rahmen des § 224 BAO zu treffende Ermessensentscheidung iSd § 20 BAO sei innerhalb der vom Gesetzgeber gezogenen Grenze nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommender Umstände zu treffen. Wesentliches Ermessenskriterium sei die Vermeidung eines endgültigen Abgabenausfalls.

Die Geltendmachung der Haftung stelle im vorliegenden Fall die letzte Möglichkeit zur Durchsetzung des Abgabenanspruches dar, zumal der haftungsgegenständliche Rückstand bei der Primärschuldnerin aufgrund der Rechtswirkung des Zwangsausgleichs (*Anmerkung: gemeint wohl der Konkursaufhebung*) nicht mehr eingebracht werden könne. Aus dem auf die Hereinbringung der Abgabenschuld beim Haftenden gerichteten Besicherungszweck der Haftungsnorm folge, dass die Geltendmachung der Haftung in der Regel ermessenskonform sei, wenn die betreffende Abgabe beim Primärschuldner uneinbringlich sei (vgl. VwGH vom 25.6.1990, 89/15/0067). Letzteres stehe hier fest.

In der dagegen am 22. Mai 2015 rechtzeitig eingebrachten Beschwerde wandte der Bf. ein wie folgt:

Die belangte Behörde führe im Bescheid aus, dass die vom Bf. errechnete Befriedigungsdifferenz (= Quotenschaden) in Höhe von 4,36% schlüssig und glaubhaft

erscheine, weshalb sich die Haftung des Bf. nach Ansicht der belangten Behörde auf diesen Quotenschaden beschränke.

Die belangte Behörde führe jedoch in weiterer Folge rechtlich unrichtig aus, dass die Lohnsteuer eine Ausnahme vom Gleichbehandlungsgrundsatz darstelle und lege dem Bf. diesbezüglich den gesamten aushaftenden Betrag auf.

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

Im Konkursverfahren gelte der Gleichbehandlungsgrundsatz und seien aus diesem Grund alle Gläubiger gleichmäßig zu befriedigen. Es sei zwar richtig, dass die Lohnsteuer vorrangig zu befriedigen sei, es könne jedoch aus der ständigen Rechtsprechung des VwGH nicht abgeleitet werden, dass die Lohnsteuer im Gegensatz zu den anderen im Bescheid angeführten Steuern zur Gänze zu bezahlen sei.

Es sei nicht nachvollziehbar, weshalb sich bei der Lohnsteuer die Haftung des Bf. nicht auf den Quotenschaden beschränke, sondern er diesbezüglich zur Haftung zu 100% herangezogen werde. Tatsache sei, dass eine diesbezügliche Pflichtverletzung des Bf. nicht gegeben sei, der Bf. habe alle Gläubiger gleich behandelt.

Auch wenn man von einer Pflichtverletzung des Bf. ausgehe, so habe er in diesem Verfahren nachgewiesen, dass auch bei pflichtgemäßem Handeln die Abgabenbehörde nicht alle Abgabenrückstände einbringlich machen hätte können. Die Abgabenbehörde habe im Haftungsbescheid eine Quote von 4,36% festgestellt, was auch bei der Lohnsteuer zu berücksichtigen gewesen wäre.

Die belangte Behörde hätte bei richtiger rechtlicher Beurteilung zur Ansicht gelangen müssen, dass auch hinsichtlich der Lohnsteuer nur eine quotenmäßige Haftung des Bf. gegeben sei.

Zum Beweis seines gesamten Verbringens stelle der Bf. nachstehende Beweisanträge:

- Behördenakt
- Beischaffung des Aktes des Finanzamtes Wien 1/23 zur Steuernummer YZ
- Durchführung einer mündlichen Verhandlung, welche ausdrücklich beantragt werde
- PV des Bf.

Bei Berücksichtigung des Quotenschadens hinsichtlich der Lohnsteuer, wäre die Behörde zur Ansicht gelangt, dass sich eine geringere Abgabenforderung ergebe. Weiters ersuche der Bf. um Übermittlung einer gesamten Abschrift des Behördenaktes und behalte sich die Vorlage weiterer Beweismittel, weitere Ausführungen und eine abschließende Stellungnahme ausdrücklich vor.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 13. Juli 2015 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen und ausgeführt wie folgt:

Es gebe also Auffassungsunterschiede zwischen Finanzamt und Bf., worin eigentlich das Wesen des Gleichbehandlungsgrundsatzes liege. Die Behörde lege nämlich diesen Grundsatz dahingehend aus, dass das in Liquiditätsschwierigkeiten geratene Unternehmen sämtliche Gläubiger gleich zu behandeln habe, also alle gleichmäßig (nur) anteilig zu befriedigen habe. Hinsichtlich der Lieferanten beziehe sich diese anteilige Berechnung und Bezahlung auf die Höhe ihrer Forderungen, hinsichtlich der betrieblichen Abgaben wie die Körperschaftsteuer auf die Höhe dieser Steuerforderungen und in Bezug auf die Arbeitnehmer auf den ihnen gebührenden Lohn (einschließlich der anteiligen Lohnsteuer).

Die sogenannte „Lohnsteuer“ sei nämlich nur eine Sondererhebungsform der Einkommensteuer - und diese werde vom Einkommensteuerpflichtigen, also dem Arbeitnehmer, geschuldet. Der Dienstgeber hafte nur für die Abfuhr eines bestimmten Betrages, der dazu bestimmt sei, die den Arbeitnehmer treffende Einkommensteuer abzudecken, sei es als anrechenbare Vorauszahlung oder durch Abgeltungswirkung (sofern es zu keiner Veranlagung komme).

Somit sei ein zweistufiges Verfahren anzuwenden: Zuerst würden den fällig werdenden Forderungen die vorhandenen Mittel gegenübergestellt und daraus der Prozentsatz errechnet, mit dem alle Gläubiger einen gleichmäßigen Anteil ihrer Forderungen bezahlt bekommen könnten. Dann seien diese Forderungen anteilmäßig zu befriedigen.

Hinsichtlich der Arbeitnehmer beziehe sich dieser Anteil allerdings auf den Anspruch insgesamt, also ohne vorher vorzunehmende Abzüge. Von diesen anteilig errechneten Beträgen sei sodann im Zuge der tatsächlichen Auszahlung ein Teil (letztendlich auf Rechnung der Arbeitnehmer) einzubehalten und unter der Bezeichnung „Lohnsteuer“ an das Finanzamt abzuführen. Diese Auffassung sei aus dem Gesetzestext des § 78 EStG direkt ableitbar. Demnach habe nämlich der Arbeitgeber bei jeder einzelnen, tatsächlich erfolgten Lohnzahlung vom tatsächlich zur Auszahlung gelangenden Betrag die Lohnsteuer abzuziehen und abzuführen (das bedeutet natürlich auch, dass bei keiner Zahlung auch nichts abzuführen und bei nur geringerer Zahlung auch nur ein geringerer Lohnsteuerbetrag einzubehalten sei).

Es handle sich also bei der Lohnsteuer nicht um eine eigene Schuld, sondern „lediglich“ um die Haftung für eine fremde Schuld, nämlich die der Arbeitnehmer. Man könnte es allenfalls auch so sehen, dass der nun zur Geschäftsführerhaftung Herangezogene für die Haftung des Arbeitgebers für die Steuerschuld des Arbeitnehmers hafte.

Der Gleichbehandlungsgrundsatz bedeute im Endeffekt nichts anderes, als dass alle Gläubiger insofern gleichmäßig zu behandeln seien, dass den fälligen Ansprüchen die vorhandenen Mittel gegenüberzustellen, die ermittelten (verringerten) Beträge dann aber zur Gänze zu verteilen seien. In Bezug auf die Arbeitnehmer sei der bereits verringerte Betrag auf den Nettolohn einerseits und auf die Lohnsteuer andererseits aufzuteilen.

Diese Beträge seien dann aber ebenso wie alle anderen Verbindlichkeiten ohne weitere Abzüge auszuzahlen bzw. abzuführen.

Fristgerecht beantragte der Bf. mit Schreiben vom 13. August 2015 die Vorlage der Beschwerde zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht und brachte ergänzend vor, dass es sowohl dem Haftungsbescheid des Finanzamtes vom 22.04.2015 als auch der Beschwerdevorentscheidung vom 13.07.2015 insbesondere auch an Feststellungen dahingehend fehle, welche und in welcher Höhe Löhne ausbezahlt worden seien. Die Feststellung sei jedoch für eine umfassende rechtliche Beurteilung von entscheidender Bedeutung, zumal das Finanzamt selbst ausgehre, dass, wenn die dem Vertreter zur Verfügung stehenden Mittel für die Entrichtung der auf die ausbezahnten Löhne entfallende Lohnsteuer nicht ausreichen würden, gemäß § 78 Abs. 3 EStG nur ein entsprechend niedrigerer Betrag zur Auszahlung gebracht werden dürfe.

Aus dem Bescheid, insbesondere aus den Feststellungen sei nicht ableitbar, welche Löhne ausbezahlt worden seien, was jedenfalls festzustellen gewesen wäre. Die Unterlagen seien ohnehin vom Bf. in Entsprechung der Aufforderung des Finanzamtes zur Vorlage gebracht worden.

Nur bei Treffen der Feststellungen, welche Löhne und in welcher Höhe diese ausbezahlt worden seien, hätte das Finanzamt eine rechtliche Beurteilung dahingehend vornehmen können, ob tatsächlich eine schuldhafte Pflichtverletzung des Bf. gegeben gewesen sei.

Die belangte Behörde hätte bei richtiger rechtlicher Beurteilung und bei Treffen von vollständigen Tatsachenfeststellungen zur Ansicht gelangen müssen, dass eine schuldhafte Pflichtverletzung des Beschwerdeführers nicht vorliegend gewesen sei sowie jedenfalls auch hinsichtlich der Lohnsteuer nur eine quotenmäßige Haftung des Bf. gegeben sei.

Abschließend werde festgehalten, dass das Finanzamt Wien 1/23 bislang dem Antrag auf Übermittlung einer Abschrift des Aktes nicht nachgekommen sei und behalte sich der Bf. die Vorlage weiterer Beweismittel, weitere Ausführungen und eine abschließende Stellungnahme ausdrücklich vor.

Aus all diesen Gründen wiederhole der Beschwerdeführer den Antrag auf Entscheidung über die Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht und würden die bisher gestellten Anträge vollinhaltlich aufrechterhalten werden.

In Beantwortung einer Aufforderung des Bundesfinanzgerichtes vom 14. Oktober 2015 zur Erbringung eines Nachweises über die tatsächlichen Lohnzahlungen und Berechnung der darauf entfallenden Lohnabgaben für die Voranmeldungszeiträume 02/2013, 04/2013, 07/2013, 10/2013 und 11/2013 führte der Bf. mit Schreiben vom 24. November 2015 aus:

Wie bereits mehrfach festgehalten, sei aus dem Bescheid des Finanzamtes Wien 1/23 nicht nachvollziehbar, weshalb sich bei der Lohnsteuer bzw. bei den Dienstgeberbeiträgen

die Haftung des Beschwerdeführers nicht auf den Quotenschaden beschränke, sondern der Beschwerdeführer diesbezüglich zur Haftung zu 100% herangezogen werde. Bei richtiger rechtlicher Beurteilung wäre auch hinsichtlich der Lohnsteuer bzw. der Dienstgeberbeiträge eine quotenmäßige Befriedigung anzusprechen gewesen.

Der Beschwerdeführer habe regelmäßige Zahlungen an das Finanzamt geleistet und ergebe sich aus dem Bescheid des Finanzamtes Wien 1/23 nicht, auf welche Steuern bzw. Beiträge die Zahlungen angerechnet worden seien.

Hinsichtlich der Löhne würden für die von Seiten des Bundesfinanzgerichtes angeführten Zeiträume Gehaltsabrechnungen sowie die Übersicht über die Zahlungen für den Zeitraum Jänner 2013 bis November 2013 zur Vorlage gebracht.

Der Beschwerdeführer habe regelmäßige Zahlungen an das Finanzamt geleistet, es sei jedoch aus dem eingeholten Auszug der Buchungen der Abgabenbehörde – welcher ebenfalls zur Vorlage gebracht werde – nicht erkennbar, auf welche Beträge die Zahlungen des Bf. angerechnet worden seien und ob tatsächlich die im Haftungsbescheid von Seiten der Abgabenbehörde angeführten Rückstände aushaftend gewesen seien.

Für **Februar 2013** habe der Beschwerdeführer im März 2013 einen Betrag von EUR 12.427,47 an Gehältern an seine Mitarbeiter zur Auszahlung gebracht, hievon sei im März 2013 ein Betrag von EUR 3.565,29 (darin enthalten Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag) an das Finanzamt zu zahlen gewesen. Der Beschwerdeführer habe am 15.03.2013 vorerst einen Betrag von EUR 2.000,00 sowie am 12.04.2013 einen weiteren Teilbetrag von EUR 2.000,00 geleistet.

Für **April 2013** habe der Beschwerdeführer einen Betrag von EUR 21.765,92 an Gehältern an seine Mitarbeiter zur Auszahlung gebracht, hievon sei im Mai 2013 an Lohnabgaben ein Betrag von EUR 7.023,73 zur Zahlung fällig gewesen. Der Beschwerdeführer habe am 06.05.2013 einen Teilbetrag von EUR 2.500,00, am 27.05.2013 EUR 3.000,00 und am 14.06.2013 einen weiteren Teilbetrag von EUR 2.500,00 geleistet.

Für **Juli 2013** habe der Beschwerdeführer einen Betrag von EUR 18.290,56 an Gehältern an seine Mitarbeiter zur Auszahlung gebracht, hievon sei an Lohnabgaben im August 2013 ein Betrag von EUR 5.650,16 zur Zahlung fällig gewesen. Der Beschwerdeführer habe diesen Betrag am 03.09.2013 an das Finanzamt bezahlt, die Zahlung sei auch gewidmet vorgenommen worden. Ein offener Saldo könne diesbezüglich nicht bestehen.

Für **Oktober 2013** habe der Beschwerdeführer einen Betrag von EUR 19.205,84 an Gehältern an seine Mitarbeiter zur Auszahlung gebracht, wobei die Zahlung der Gehälter erst am 19.11.2013 erfolgt sei. Noch im Oktober 2013 habe der Beschwerdeführer dennoch einen Teilbetrag von EUR 5.000,00 an das Finanzamt zur Überweisung gebracht, obwohl bereits Zahlungsschwierigkeiten bestanden hätten.

Bereits im Oktober 2013 hätten Zahlungsschwierigkeiten des Unternehmens bestanden und eine Vielzahl von Zahlungen nicht mehr vorgenommen werden können. In weiterer

Folge sei ohnehin im Jänner 2014 Insolvenz angemeldet worden. Dem Beschwerdeführer sei es sodann nicht mehr möglich gewesen, Zahlungen an Gläubiger zu leisten. Von Seiten der Abgabenbehörde sei ohnehin bereits eine Befriedigungsdifferenz von 4,36% errechnet worden.

Ausdrücklich festgehalten werde nochmals, dass die Lohnsteuer, der Dienstgeberbeitrag und der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für den Monat Juli 2013 vom Beschwerdeführer als Geschäftsführer bezahlt worden seien und sohin diesbezüglich ein offener Saldo gar nicht bestehen könne. Gewidmete Zahlungen seien auf den in der Widmung angeführte Monat zur Anrechnung zu bringen. Es könne sich sohin auch keine Haftung des Beschwerdeführers ergeben, zumal die Lohnabgaben für den Monat Juli 2013 zur Gänze bezahlt worden seien.

Der Beschwerdeführer habe stets Teilzahlungen an das Finanzamt geleistet, weshalb von einem pflichtgemäßem Handeln des Geschäftsführers auszugehen sei. Auch wenn der Beschwerdeführer als Geschäftsführer pflichtgemäß gehandelt hätte, hätte die Abgabenbehörde nicht alle Abgabengrückstände einbringlich machen können.

Eine schuldhafte Pflichtverletzung sei sohin nicht gegeben, weshalb den Beschwerdeführer keine Haftung treffe, allenfalls treffe den Beschwerdeführer lediglich eine Haftung für den errechneten Quotenschaden. Der Beschwerdeführer habe alle Gläubiger gleich behandelt und sei eine Verletzung des Gleichbehandlungsgrundsatzes nicht gegeben. Im Übrigen werde auf das bisherige Vorbringen verwiesen.

Zum Beweis seines gesamten Vorbringens stellt der Beschwerdeführer nachstehende Beweisanträge wie folgt:

- Behördenakt
- Beischaffung des Aktes des Finanzamtes Wien 1/23 zur Steuernummer YZ
- Durchführung einer mündlichen Verhandlung, welche ausdrücklich beantragt werde
- PV des Beschwerdeführers

Weiters ersuchte der Beschwerdeführer nochmals um Übermittlung einer gesamten Abschrift des Behördenaktes und behalte er sich die Vorlage weiterer Beweismittel, weitere Ausführungen und eine abschließende Stellungnahme ausdrücklich vor. Der Beschwerdeführer habe bereits mehrfach einen Antrag auf Übermittlung einer Abschrift gestellt, bislang sei diese jedoch nicht erfolgt.

Der Beschwerdeführer halte die bisher gestellten Anträge vollinhaltlich aufrecht.

In der am 4. Februar 2016 durchgeführten mündlichen Verhandlung legte die Rechtsvertreterin Quittungen über beim Vollstrecker geleisteten Zahlungen vom 13.03.2013 (€ 2.000,00), 12.04.2013 (€ 2.000,00), 06.05.2013 (€ 2.500,00), 27.05.2013 (€ 3.000,00) und 14.06.2013 (€ 2.500,00) sowie Einzahlungsbestätigungen vom 25.07.2013 (€ 12.518,19), 30.08.2013 (€ 5.000,00), 02.09.2013 (€ 5.650,16), 24.09.2013 (€ 8.341,36) und 04.10.2013 (€ 5.000,00) vor.

Der Amtsbeauftragte wies darauf hin, dass diese Zahlungen ohne Verrechnungsweisungen geleistet worden seien, weshalb die haftungsgegenständlichen Lohnabgaben dadurch nicht getilgt worden seien.

Daraufhin wandte der Bf. ein, dass er dem Vollstreckungsbeamten immer dazugesagt habe, dass die Zahlungen für die Lohnabgaben sein sollten. Anlässlich einer Steuerprüfung sei ihm vom Prüfer zugesichert worden, dass diese Vorgangsweise der Zahlung an den Exekutor in Ordnung sei.

Auf den Einwand des Amtsbeauftragten, dass immer nur runde Beträge einbezahlt worden seien, stellte die Rechtsvertreterin klar, dass diese immer die tatsächlichen Lohnabgaben überstiegen hätten und der Rest auf Saldo hätte gebucht werden sollen. Die Steuerberatung habe ihm die Auftragslisten übergeben, woraufhin er die Zahlungen dann geleistet habe.

Auf die Frage der Richterin, ob im Oktober keine Löhne mehr ausbezahlt worden seien, erklärte der Bf., dass die Löhne bis November ausbezahlt worden seien, immer bis Mitte des nächsten Monats, daher die Septemberlöhne im Oktober und letztmalig vor Insolvenzeröffnung die Oktoberlöhne im November 2013.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

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

Persönliche Haftungen erstrecken sich gemäß § 7 Abs. 2 BAO auch auf Nebenansprüche im Sinne des § 3 Abs. 1 und 2 BAO. Zu diesen Nebenansprüchen gehören gemäß § 3 Abs. 2 lit. d BAO insbesondere die Nebengebühren der Abgaben, wie die Stundungs- und Aussetzungszinsen, der Säumniszuschlag und die Kosten (Gebühren und Auslagenersätze) des Vollstreckungs- und Sicherungsverfahrens, worunter gemäß § 26 AbgEO insbesondere Pfändungsgebühren und die durch die Vollstreckungsmaßnahmen verursachten Barauslagen (somit auch Postgebühren) fallen.

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.

Die Haftung nach § 9 Abs. 1 BAO ist eine Ausfallhaftung (VwGH 24.2.1997, 96/17/0066). Voraussetzung ist die objektive Uneinbringlichkeit der betreffenden Abgaben im Zeitpunkt der Inanspruchnahme des Haftenden (VwGH 3.7.1996, 96/13/0025). Uneinbringlichkeit liegt vor, wenn Vollstreckungsmaßnahmen erfolglos waren oder voraussichtlich erfolglos wären (VwGH 26.5.2004, 99/14/0218).

Im gegenständlichen Fall steht die Uneinbringlichkeit fest, da das am Datum-2 über das Vermögen der C. Ltd eröffnete Konkursverfahren mit Beschluss des Landesgerichtes XY vom Datum-1 mangels Kostendeckung aufgehoben wurde.

Unbestritten ist auch, dass dem Bf. als Geschäftsführer der Primärschuldnerin die Erfüllung der abgabenrechtlichen Pflichten der Gesellschaft oblag. Insbesondere ist im Rahmen dieser Verpflichtung für die rechtzeitige und vollständige Entrichtung der Abgaben Sorge zu tragen.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist es Sache des Geschäftsführers, die Gründe darzulegen, die ihn ohne sein Verschulden daran gehindert haben, die ihm obliegenden abgabenrechtlichen Verpflichtungen zu erfüllen (VwGH 18.10.1995, 91/13/0037, 0038). Er hat also darzutun, weshalb er nicht dafür Sorge tragen konnte, dass die Gesellschaft die anfallenden Abgaben rechtzeitig entrichtet hat, andernfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung angenommen werden darf (vgl. VwGH 9.7.1997, 94/13/0281).

Wird eine Abgabe nicht entrichtet, weil der Vertretene überhaupt keine liquiden Mittel hat, so verletzt der Vertreter dadurch keine abgabenrechtliche Pflicht (VwGH 20.9.1996, 94/17/0420).

Der Geschäftsführer haftet für nicht entrichtete Abgaben der Gesellschaft auch dann, wenn die Mittel, die ihm für die Entrichtung aller Verbindlichkeiten zur Verfügung gestanden sind, hierzu nicht ausreichen; es sei denn, er weist nach, dass er diese Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet, die Abgabenschulden daher im Verhältnis nicht schlechter behandelt hat als andere Verbindlichkeiten (VwGH 15.5.1997, 96/15/0003).

Im gegenständlichen Fall legte der Bf. eine Auflistung von Verbindlichkeiten und Zahlungen vor, aus der sich nichts gewinnen lässt, weil damit keine Gegenüberstellung der fälligen Gesamtverbindlichkeiten (inklusive Abgaben und Zug-um-Zug-Zahlungen) zu den vorhandenen liquiden Mitteln (die nicht ident mit den getätigten Zahlungen sein müssen) zu den jeweiligen Fälligkeitstagen der haftungsgegenständlichen Abgaben erfolgte.

Da der Bf. nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes somit den Nachweis der Gläubigergleichbehandlung nicht erbringen konnte, wäre zwar die Abgabenbehörde nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes berechtigt gewesen, nicht nur eine Quote (diesfalls 4,36%), sondern den gesamten aushaftenden Abgabenbetrag in die Haftung einzubeziehen (vgl. VwGH 23.3.2010, 2007/13/0137). Allerdings ist es dem Bundesfinanzgericht verwehrt, festzustellen, dass der geforderte Gleichbehandlungsnachweis nicht erbracht wurde, da es ansonsten seine Befugnis, in der Sache zu entscheiden, überschreiten würde (VwGH 26.2.2015, 2015/16/0008).

Somit war das BFG an die im Haftungsbescheid festgesetzten Beträge gebunden, da es im Ermessen des Finanzamtes steht, darüber zu entscheiden, für welche Abgaben und in welcher Höhe ein Haftungspflichtiger zur Haftung in Anspruch genommen wird.

Strittig ist im gegenständlichen Fall die Frage, ob auch bei den Lohnsteuern lediglich die errechnete Quote zur Haftung herangezogen werden darf.

Dazu ist dem Einwand des Bf. die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes entgegenzuhalten. So führt der VwGH zB in seiner Entscheidung vom 8.7.2009, 2009/15/0013, an:

„Es ergibt sich bereits aus § 78 Abs. 3 EStG 1988, dass der Arbeitgeber, falls die ihm zur Verfügung stehenden Mittel zur Auszahlung des vollen vereinbarten Arbeitslohnes nicht ausreichen, die Lohnsteuer von dem tatsächlich zur Auszahlung gelangenden niedrigeren Betrag zu berechnen und einzubehalten hat. Wird die Lohnsteuer nicht einbehalten und an das Finanzamt abgeführt, ist ungeachtet wirtschaftlicher Schwierigkeiten einer GmbH nach ständiger hg. Rechtsprechung von einer schuldhaften Pflichtverletzung des Geschäftsführers auszugehen, was zu dessen Inanspruchnahme als Haftendem führt. Eine Begrenzung der Haftung in Höhe des sogenannten Quotenschadens kommt diesbezüglich nicht in Betracht (vgl. etwa die Erkenntnisse vom 18. Oktober 1995, 91/13/0037, 0038, vom 25. Februar 2003, 97/14/0164, vom 29. Jänner 2004, 2000/15/0168, vom 23. April 2008, 2004/13/0142, und vom 22. April 2009, 2008/15/0283).“

Somit gelten für aushaftende Abfuhrabgaben wie die Lohnsteuer Ausnahmen vom Gleichheitsgrundsatz und es können daher die gesamten aushaftenden Lohnsteuern zur Haftung herangezogen werden.

Weiters wurde vom Bf. moniert, dass aus dem Haftungsbescheid nicht ableitbar wäre, welche Löhne und in welcher Höhe diese ausbezahlt worden seien. Dazu verwies er auf die in Beantwortung des Haftungsvorhaltes übermittelte Liste. Daraus gehen Anmeldungen an nichtbezahlten Löhnen im Konkursverfahren hervor.

Da die haftungsgegenständlichen Lohnabgaben nicht bescheidmäßig festgesetzt, sondern vom Bf. bekanntgegeben, aber nicht entrichtet wurden, besteht diesfalls keine Bindung an die gemeldeten Beträge. Der Bf. wurde daher aufgefordert, einen Nachweis über die tatsächlichen Lohnzahlungen und die darauf entfallenden Lohnabgaben zu erbringen.

Die für die Voranmeldungszeiträume 02/2013, 04/2013 und 07/2013 in der Vorhaltsbeantwortung vom 24. November 2015 bekanntgegebenen Lohnabgaben entsprechen exakt den bisherigen Meldungen und damit auch den dem Haftungsbescheid zugrunde liegenden Beträgen (mit Ausnahme der Lohnsteuer 02/2013, die bereits teilweise getilgt wurde) und bleiben somit unverändert.

Dem Einwand des Bf., dass die Oktobergehälter 2013 erst am 19.11.2013 ausbezahlt worden seien, wird entgegengehalten, dass es sich bei dieser Auszahlung nicht um die Lohnabgaben 10/2013, sondern 11/2013 handelt, da der Zeitpunkt der Zahlung relevant für die Entstehung der Abgabenschuld ist. Da der Bf. im Rahmen der mündlichen Verhandlung aussagte, dass letztmalig im November 2013 Löhne ausbezahlt worden seien und keine Rede von einer verminderten Zahlung war, liegt kein Anlass für eine Reduzierung der gemeldeten Lohnabgaben vor.

Dem der Abgabenbehörde auf dem Zahlungsbeleg bekannt gegebenen Verwendungszweck entsprechend zu verrechnen sind gemäß § 214 Abs. 4 BAO Zahlungen, soweit sie

- a) Abgabenschuldigkeiten oder*
- b) im Finanzstrafverfahren oder im Abgabenstrafverfahren verhängte Geldstrafen oder Wertersätze oder sonstige hierbei angefallene Geldansprüche betreffen.*

Dies gilt sinngemäß für die Verwendung sonstiger Gutschriften, soweit sie im Zusammenhang mit einer in den Abgabenvorschriften vorgesehenen Selbstbemessung oder Einbehaltung und Abfuhr von Abgaben entstehen.

Wurde eine Verrechnungsweisung im Sinn des Abs. 4 erteilt und wurde hiebei irrtümlich eine unrichtige Abgabenart oder ein unrichtiger Zeitraum angegeben, so sind gemäß § 214 Abs. 5 BAO über Antrag die Rechtsfolgen der irrtümlich erteilten Verrechnungsweisung aufzuheben oder nicht herbeizuführen; dies gilt nicht für die vor der Antragstellung durchgeführten Einbringungsmaßnahmen und die im Zusammenhang mit diesen angefallenen Nebengebühren. Der Antrag kann nur binnen drei Monaten ab Erteilung der unrichtigen Verrechnungsweisung gestellt werden.

Dies gilt sinngemäß, soweit eine Verrechnungsweisung im Sinn des § 214 Abs. 4 irrtümlich nicht erteilt wurde.

Zu den im Schreiben des Bf. vom 24. November 2015 eingewendeten und anlässlich der mündlichen Verhandlung vorgelegten Zahlungen wird festgestellt, dass diese entweder Saldozahlungen waren, die mit anderen Abgaben, nämlich gemäß § 214 Abs. 1 BAO den ältesten Rückständen, zu verrechnen waren, die dafür aber auch im Haftungsbescheid nicht mehr enthalten sind, oder im Falle der Entrichtung vom 4.09.2013 von € 5.650,16 eine gewidmete Zahlung gemäß § 214 Abs. 4 BAO war. Jedoch wurde diese Verrechnungsweisung entgegen der Rechtsmeinung des Bf. nicht für die Lohnabgaben 07/2013 erteilt, sondern lediglich vage für den „Zeitraum 07/2013“.

Eine ordnungsgemäße Verrechnungsweisung iSd § 214 Abs. 4 BAO lag dadurch nicht vor, weil die Abgaben nicht bezeichnet wurden. Darüber hinaus hätte eine Verbuchung auf die Lohnabgaben 07/2013 auch gar nicht erfolgen können, weil diese erst am 25. September 2013 gemeldet wurden.

Die Frist des § 214 Abs. 5 BAO zur Nachholung einer unrichtigen oder irrtümlich unterlassenen Verrechnungsweisung ließ der Bf. ungenutzt verstreichen. Dabei ist ihm deshalb eine schuldhafte Pflichtverletzung vorzuwerfen, weil er aufgrund der erhaltenen Buchungsmittelung erkennen konnte, dass die Zahlung nicht mit den Lohnabgaben 07/2013, sondern mit der Umsatzsteuer 07/2013 verrechnet wurde, da die Lohnabgaben 07/2013 zu diesem Zeitpunkt noch gar nicht verbucht waren. Die erst am 24.09.2013 mit Verrechnungsweisung für die Umsatzsteuer 07/2013 in Höhe von € 8.341,35 in Auftrag gegebene Zahlung wurde auf den Restbetrag der Umsatzsteuer 07/2013 verbucht, der Rest wurde mit dem ältesten Rückstand gemäß § 214 Abs. 1 BAO verrechnet.

Bei den übrigen mittels Erlagschein erfolgten Zahlungen wurde keine Verrechnungsweisung erteilt, auch nicht für die Zahlung von € 12.518,19, die betragsmäßig zwar der Umsatzsteuer 04/2013 entsprach, aber dennoch zwingend auf Saldo zu verrechnen war. Auch hier hätte nachträglich eine Verrechnungsweisung erteilt werden können.

Hinsichtlich der beim Vollstreckungsbeamten entrichteten Zahlungen wird festgestellt, dass damit lediglich Zahlungen für den aushaftenden Rückstand und nicht für zukünftig zu meldende Abgaben geleistet werden können. Jedoch hätte der Bf. auch diesfalls nachträglich eine Verrechnungsweisung erteilen können.

Außerdem wertete das Bundesfinanzgericht die Aussage des Bf., dass er beabsichtigt hätte, mit den geleisteten Saldozahlungen in Wahrheit die Lohnabgaben habe entrichten wollen, als reine Schutzbehauptung, da ihm nunmehr durch das gegenständliche Haftungsverfahren zur Kenntnis gebracht wurde, dass die aushaftenden Lohnsteuern zur Gänze zu zahlen gewesen wären und er bei anderen aushaftenden Abgaben nur für den Quotenschaden verantwortlich gewesen wäre.

Im Übrigen wird darauf hingewiesen, dass Meinungsverschiedenheiten zwischen dem Haftenden und der Abgabenbehörde über die Gebarung auf dem Abgabenkonto nicht im Haftungsverfahren, sondern in einem über Antrag auszulösenden Verfahren zur Erlassung eines Abrechnungsbescheides gemäß § 216 BAO auszutragen sind (VwGH 24.2.2010, 2007/13/0093).

Infolge der schuldhaften Pflichtverletzung durch den Bf. konnte die Abgabenbehörde nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 17.5.2004, 2003/17/0134), auch davon ausgehen, dass die Pflichtverletzung Ursache für die Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben war.

Die im Rahmen des § 224 BAO zu treffende Ermessensentscheidung iSd § 20 BAO ist innerhalb der vom Gesetzgeber gezogenen Grenze nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Wesentliches Ermessenskriterium ist die Vermeidung eines endgültigen Abgabenausfalles.

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 beim Primärschuldner uneinbringlich ist (VwGH 25.6.1990, 89/15/0067).

Vom Bf. wurden keine Gründe vorgebracht, die bei Abwägung von Zweckmäßigkeit und Billigkeit eine andere Einschätzung bewirken hätten können.

Auf Grund des Vorliegens der gesetzlichen Voraussetzungen des § 9 Abs. 1 BAO erfolgte somit die Inanspruchnahme des Bf. als Haftungspflichtiger für die Abgabenschuldigkeiten der C. Ltd zu Recht.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nach Art. 133 Abs. 6 Z 2 B-VG nicht zulässig, da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis nicht 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 Entscheidung folgt vielmehr der dargestellten ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes.

Wien, am 5. Februar 2016