

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. R in der Beschwerdesache Dipl.Ing. AB, St.Nr. 000/0000, Adresse, vertreten durch Dr D, Adresse1, über die Beschwerde vom 2.12.2014 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt FA vom 28.10.2014 betreffend Haftung gemäß § 9 iVm § 80 BAO für Abgaben der Fa. B zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise dahin Folge gegeben, dass die Haftungsinanspruchnahme auf folgende Abgabenschulden eingeschränkt wird:

Abgabenart	Zeitraum	Betrag
Lohnsteuer	2008	7.458,93
Lohnsteuer	11/2008	76.738,57
Lohnsteuer (Sonderzahlung)	12/2008	15.119,03
Dienstgeberbeitrag	2008	1.715,72
Dienstgeberbeitrag	11/2008	40.499,54
Dienstgeberbeitrag (Sonderzahlung)	12/2008	3.841,90
<b>Summe</b>		<b>145.373,69</b>

Das Mehrbegehr wird als unbegründet abgewiesen.

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

## Entscheidungsgründe

### Sachverhalt

Der Beschwerdeführer (Bf) war laut Firmenbuch neben EB seit 24.4.1991 selbständig vertretungsbefugter Geschäftsführer der B GmbH, über deren Vermögen mit Beschluss des Landesgerichtes F vom 10.2.2009 ein Konkursverfahren eröffnet worden war.

Das Konkursverfahren wurde mit Beschluss vom 11.6.2014 nach Schlussverteilung aufgehoben. Die Verteilungsquote betrug 2,323075 %.

Seit 11.6.2014 ist der Bf selbständig vertretungsbefugter Liquidator der sich in Abwicklung befindlichen Primärschuldnerin.

In einem **Vorhalt** wies das Finanzamt den Bf darauf hin, dass es beabsichtige, ihn zur Vertreterhaftung nach § 9 BAO für rückständige Abgabenschulden der Primärschuldnerin heranzuziehen. Diese im Vorhalt aufgeschlüsselten Abgaben betragen in Summe 446.198,67 €.

Der Bf sei als Geschäftsführer der Gesellschaft für die Entrichtung der Abgaben aus deren Mitteln verantwortlich gewesen. Das Finanzamt habe vergeblich versucht, diese Abgaben einzubringen. Der Bf werde ersucht, darlegen, weshalb er nicht dafür Sorge tragen konnte, dass die Abgaben entrichtet würden (zB. Fehlen ausreichender Mittel, Zessionsvereinbarung, Einstellung der Überweisungen durch die Hausbank, Weisungen der Gesellschafter usw.). Die entsprechenden Unterlagen zum Beweis seiner Rechtfertigung seien vorzulegen.

Falls vorhandene Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet worden seien, sei dies durch geeignete Unterlagen zu belegen. Insbesondere für die betragsmäßig größten Gläubiger sei (jeweils einzeln) bekannt zu geben:

- die Höhe der an diese in der Zeit geleisteten Zahlungen,
- der bei diesen Gläubigern offene Schuldbetrag zum 31.12.2008
- wurden neu eingegangene Schulden (zB Lieferanten) sofort bar bezahlt,
- bestand zu Gunsten eines Gläubigers eine Zession,
- die Höhe der durch die Zession einbehaltenen Beträge,
- die in der Zeit von bis insgesamt vereinnahmten Entgelte (Barzahlungen, Zahlungseingänge auf den Geschäftskonten einschließlich Zessionen).

(Anmerkung der Richterin: Im Vorhalt wurde zum letzten Punkt kein Zeitraum genannt)

Ferner wurde der Bf ersucht, an Hand des beiliegenden Fragebogens seine derzeitigen persönlichen wirtschaftlichen Verhältnisse darzulegen.

In seiner **Stellungnahme** vom 22.7.2014 verwies der Bf eingangs auf die Vorlage nachstehender Urkunden:

- Ausgefülltes Formular betreffend Feststellungen über die wirtschaftlichen Verhältnisse des Bf samt Gehaltsabrechnung April 2014, Beilage ./A
- Antrag auf Eröffnung des Konkursverfahrens der Primärschuldnerin vom 12.2.2009, Beilage ./B
- Forderungsanmeldung und Einschränkung der Abgabenbehörde im Konkursverfahren 1, Beilage ./C
- Anmeldungsverzeichnis im Konkursverfahren 1, Beilage ./D
- Gutachten des Institutes für Fortbestehensprognosen vom 24.11.2008, Beilage ./E
- Schreiben der Volksbank F vom 12.12.2008, Beilage ./F
- Fälligstellungsschreiben der Volksbank F vom 19.12.2008, Beilage ./G

Der Bf brachte durch seinen Vertreter vor, dass die gesetzlichen Voraussetzungen für die Haftung des Geschäftsführers, nämlich Uneinbringlichkeit, Verletzung von Pflichten, Verschulden des Vertreters sowie Kausalität zwischen Pflichtenverletzung und Uneinbringlichkeit, nicht vorlägen.

Die vorgelegten Urkunden würden als Beweismittel angeboten. Es werde angeregt, den Konkursakt 1 des Landesgerichtes F beizuschaffen.

Für die rechtliche Beurteilung des Sachverhaltes sei auszuführen, dass im gegenständlichen Fall die Zeitschiene Ende 2008/Anfang 2009 von entscheidender Bedeutung sei.

Zusammengefasst sei Folgendes festzuhalten:

Mit Stichtag 24.11.2008 sei dem Bf die Stellungnahme des Institutes für Fortbestehensprognosen vorgelegen, die zu diesem Zeitpunkt positiv gewesen sei; für den Bf habe daher keinerlei Handlungsbedarf bestanden.

Überraschend habe die Hauptbank der Gesellschaft, die Volksbank F, mit Schreiben vom 12.12.2008 die beabsichtigte Fälligstellung der Kredite angekündigt.

Diese seien dann auch tatsächlich am 19.12.2008, sieben Tage nach der Ankündigung, fällig gestellt worden. Mit Ankündigung der Fälligstellung und dann anschließender tatsächlicher Fälligstellung, also Mitte Dezember 2008, habe der Bf als Geschäftsführer erstmalig Kenntnis gehabt, dass bei der GmbH eine Überschuldung ohne positive Fortführungsprognose vorgelegen sei. Mit Fälligstellung habe der Bf gewusst, dass er sämtliche andrängenden Gläubiger nicht mehr zum Fälligkeitszeitpunkt bedienen könne.

§ 69 Abs. 2 IO normiere, dass, wenn die Voraussetzungen für die Eröffnung des Insolvenzverfahrens vorlägen, ein diesbezüglicher Antrag ohne schuldhaftes Verzögern, spätestens aber innerhalb von 60 Tagen nach dem Eintritt der Zahlungsunfähigkeit, zu beantragen sei.

Innerhalb der 60 Tage sei eine Umschuldung versucht worden; dies sei aber letztendlich gescheitert.

In Anbetracht der Fälligstellung mit Stichtag 19.12.2008 habe der Bf als Vertreter der GmbH innerhalb der 60-Tages-Frist am 12.2.2009 den Antrag auf Eröffnung des Konkursverfahrens gestellt.

Auf Grund der dargestellten Zeitschiene müssten die in Haftung gezogenen Abgaben zeitlich eingeordnet sein. Keine dieser Abgaben sei vor dem 15.12.2008 fällig gewesen. Die erste Fälligkeit am 15.12.2008 habe die Umsatzsteuer 10/08 gehabt. Die Lohnsteueranteile 2008 seien erst durch eine Lohnsteuerprüfung im Rahmen des Konkursverfahrens im Frühjahr 2009 festgestellt und mit einem Rückstandsausweis im Konkursverfahren geltend gemacht worden.

Das bedeutet, dass bei der ersten Fälligkeit der in Haftung gezogenen Abgaben am 15.12.2008 der Bf diese durch die Ankündigung der Fälligkeit und anschließende Fälligkeit nicht mehr bedienen konnte und nicht einmal durfte.

Hätte er zB die Umsatzsteuer 10/08 bezahlt, dies in Anbetracht der Fälligkeit der Volksbank F, zu deren Gunsten Ausgangsrechnungen zediert gewesen seien, hätte er den Tatbestand des § 158 StGB (Begünstigung eines Gläubigers) verwirklicht, wonach jemand, der nach Eintritt der Zahlungsunfähigkeit (gleichzusetzen mit der Überschuldung ohne positive Fortführungsprognose) einen Gläubiger begünstige und dadurch die anderen Gläubiger oder wenigstens einen von ihnen benachteilige, mit Freiheitsstrafe bis zu zwei Jahren zu bestrafen sei.

Auf Grund der dargestellten Umstände habe der Bf weder schuldhaft gehandelt, noch haftungsrelevante Pflichten nach § 9 BAO verletzt. Hätte er die Umsatzsteuer bedient, hätte er sich strafrechtlich verantworten müssen.

Zur Frage der Uneinbringlichkeit sei anzumerken, dass nicht das gesamte in Haftung gezogene Volumen als uneinbringlich angesehen werden könne. Die vom Insolvenzverwalter ausgeschüttete Quote müsse angerechnet werden.

Neben den vorgelegten Urkunden berufe sich der Bf noch auf die Einvernahme der Zeugin GH, geb. xx.xx.xxxx, Adresse2. Weitere Beweise blieben vorbehalten. Der Bf beantrage daher die Einstellung des gegenständlichen Haftungsverfahrens.

Im Formular zur Feststellung der wirtschaftlichen Verhältnisse erklärte der Bf, bei der Fa. B-1 GmbH beschäftigt zu sein und monatlich netto 2.376,54 € zu verdienen.

Aus den Schreiben der Volksbank F geht hervor, dass die Bank den weitaus überwiegenden Teil der eingeräumten Kredite sofort fällig stellte, einen Teil mit 19.1.2009 und einen Teil mit 31.3.2009.

Mit **Haftungsbescheid** vom 28.10.2014 nahm das Finanzamt den Bf - unter Berücksichtigung der im Insolvenzverfahren ausgeschütteten Quote - für nachstehende Abgabenschulden der Primärschuldnerin in Höhe von 147.906,38 € gemäß §§ 9, 80 BAO in Anspruch:

Abgabenart	Zeitraum	Betrag
Lohnsteuer	2008	9.348,62
Lohnsteuer	11/2008	76.738,57
Lohnsteuer	12/2008	15.119,03
Dienstgeberbeitrag	2008	2.358,72
Dienstgeberbeitrag	11/2008	40.499,54
Dienstgeberbeitrag	12/2008	3.841,90
Summe		147.906,38

Das Finanzamt begründete die Haftungsinanspruchnahme im Wesentlichen damit, dass die angeführten Abgabenschulden bei der Primärschuldnerin uneinbringlich seien, da über deren Vermögen am 10.2.2009 ein Konkursverfahren eröffnet worden sei.

Auf Grund der getroffenen Feststellung, dass die entsprechenden Löhne bis einschließlich 12/2008 ausbezahlt worden seien, sei davon auszugehen, dass zum Zeitpunkt zwar Gesellschaftsmittel vorhanden gewesen seien, diese aber nicht zur (anteiligen) Entrichtung der Abgabenschulden verwendet worden seien. Da die Abgabenschulden bei Tilgung der Schulden der Gesellschaft schlechter als die übrigen Verbindlichkeiten behandelt worden seien, sie die Haftung auszusprechen gewesen. Laut vorgelegten Unterlagen habe die Hausbank die Kredite mit 19.12.2008 fällig gestellt, die entsprechenden Löhne seien aber in voller Höhe ausbezahlt worden.

Unter Hinweis auf § 78 Abs. 3 EStG 1988 wies das Finanzamt darauf hin, dass die haftungsgegenständliche Lohnsteuer vom Gleichbehandlungsgebot ausgenommen sei.

Der Bescheid betreffend Festsetzung der Lohnsteuer 2008 wurde dem Haftungsbescheid beigelegt.

In der gegen diesen Bescheid fristgerecht erhobenen **Beschwerde** machte der Bf durch seinen Vertreter unrichtige rechtliche Beurteilung und Mängelhaftigkeit des Verfahrens infolge unerledigter Beweisanträge geltend.

Nachstehende Beweisanträge, deren Erledigung erforderlich sei, um den Sachverhalt erschöpfend zu erfassen und die erforderlichen Feststellungen treffen zu können, seien noch offen. Zur Vereinfachung würden die unerledigten Beweisanträge, deren Erledigung beantragt werde, der Beschwerde vorangestellt. Zum gesamten Sachverhaltsthema werde die Einvernahme folgender Zeugen beantragt:

- 1) GH, geb. xx.xx.xxxx, Adresse2 (beantragt bereits mit Eingabe vom 22.7.2014 – bisher unerledigt);
- 2) die Einvernahme des damaligen Buchhalters der Gesellschaft, KL, Adresse3;
- 3) die Einvernahme des Insolvenzverwalters der Gesellschaft, Rechtsanwalt Dr. M., Adresse4, der von der Verschwiegenheit entbunden werde;
- 4) die mit dieser Beschwerde vorgelegten Urkunden:

Beilage ./H: Niederschrift über die Schlussbesprechung gemäß § 149 Abs. 1 BAO vom 9.3.2009;

Beilage ./I: Elektronischer Begleitzettel vom 11.12.2008;

Beilage ./J: Kontoauszug der Volksbank F vom 19.12.2008 bzw. 11.12.2008;

- 5) ebenfalls beantragt werde die Beischaffung des Konkursaktes 1 des Landesgerichtes F im Rahmen der wechselseitigen behördlichen Beistandspflicht.

Diese Beweise seien aufzunehmen, um einem abschließend erledigten Beweisverfahren entsprechen und um erforderliche Feststellungen treffen zu können, die eine umfassende rechtliche Beurteilung des Sachverhaltes gewährleisteten.

Inhaltlich werde die Beschwerde insofern chronologisiert, als zur Schaffung eines besseren Überblicks chronologisch zu den einzelnen Haftungszeiträumen Stellung genommen werde.

Grundlage des Haftungsbescheides sei die verfehlte Rechtsansicht, dass die Haftungsvoraussetzungen gegeben seien, weil basierend auf den bisherigen Feststellungen (unvollständig) die Feststellung getroffen worden sei, dass zum Zeitpunkt der Auszahlung der Löhne Gesellschaftsmittel vorhanden gewesen und diese nicht zur anteiligen Entrichtung der Abgabenschuld verwendet worden seien. Dem Bf werde daher zum Vorwurf gemacht, eine Ungleichbehandlung der Gläubiger dergestalt vorgenommen zu haben, dass er die Nettolöhne ausgezahlt habe, nicht jedoch die darauf entfallende Lohnsteuer.

a) Lohnabgaben 12/2008 (in Summe 18.960,93 €):

Hier gehe die Erstbehörde von der falschen Feststellung aus, dass die Löhne einschließlich Dezember 2008 ausbezahlt worden seien.

Dies sei unrichtig und könne durch die Einvernahme des Insolvenzverwalters sowie durch Einsicht in den Konkursakt leicht festgestellt werden. Tatsächlich seien die Löhne 12/2008 niemals ausbezahlt worden.

Die Dezemberlöhne 2008 hätten die Arbeitnehmer als Insolvenzforderung angemeldet und im Rahmen der gesetzlichen Bestimmungen von der IEF-Service GmbH ausbezahlt erhalten. Eine Haftung des Geschäftsführers komme daher hier nicht in Betracht, eine Ungleichbehandlung liege nicht vor.

b) Lohnabgaben 2008 (in Summe 11.707,34 €):

Die diesbezügliche Lohnsteuer falle nicht in den Verantwortungsbereich des Bf. Wie der vorgelegten Urkunde Beilage ./H zu entnehmen sei, sei die diesbezügliche Vorschreibung aus Anlass der Schlussbesprechung während des Konkursverfahrens am 9.3.2009 erfolgt. Auch hier liegen die Haftungsvoraussetzungen des § 9 BAO nicht vor.

Zusammenfassend werde moniert, dass die Abgaben während des Insolvenzverfahrens im Einflussbereich des Insolvenzverwalters und nicht des Geschäftsführers schlagend geworden seien.

c) Lohnsteuerabgaben 11/2008 (in Summe 117.238,11 €):

Auch hier liegen die Haftungsvoraussetzungen nicht vor. Hier solle der Bf eine Ungleichbehandlung zwischen der Auszahlung der Nettolöhne und der Nichtauszahlung der Lohnsteuer gesetzt haben.

Diesbezüglich liege bereits ein exaktes chronologisches Vorbringen in der Stellungnahme vom 22.7.2014, Seite 3 unten und Seite 4 oben, vor.

Die Novemberlöhne 2008 und die Lohnsteuer 11/2008 seien - erstere am 10.12.2008, letztere am 15.12.2008 - zur Zahlung fällig gewesen.

Zu dieser Thematik spielten die Zeugen GH und KL als Buchhalter der GmbH eine entscheidende Rolle.

Wie dargestellt und wie aus der Beilage ./I ersichtlich, sei laut elektronischem Begleitzettel der Auftrag an die Volksbank F als Hausbank zur Zahlung der Löhne am 11.12.2008 weitergeleitet worden. Diese Überweisung habe die Volksbank F einseitig nicht durchgeführt. Als Reaktion auf diesen Anweisungsauftrag habe die Volksbank F mit Schreiben vom 12.12.2008 (siehe vorgelegte Beilage ./F) die Fälligstellung der Kredite angekündigt und diese sieben Tage später, am 19.12.2008 ( siehe Beilage ./G) tatsächlich auch fällig gestellt.

In der Zwischenzeit, also zwischen 12.12.2008 und 19.12.2008, habe die Hausbank eine intensive Prüfung, insbesondere der Finanzgebarung am Standort der Gesellschaft in I durchgeführt.

Ab 11.12.2008, mit Verweigerung der Überweisung der Nettolöhne, sei der Bf über das dargestellte Geschäftskonto der Volksbank F faktisch nicht mehr verfügberechtigt gewesen.

In Anbetracht des Umstandes, dass es sich hier vor Weihnachten 2008 um die Novemberlöhne 2008 samt WR und UR gehandelt habe und die Volksbank F als Hausbank in der Öffentlichkeit nicht in eine optische Schieflage geraten wollte, habe die Bank von sich aus im Rahmen der Verhandlungen die Entscheidung getroffen, die Nettolöhne in Höhe von 693.853,27 € doch zu bezahlen, was am 19.12.2008 auch geschehen sei (siehe vorgelegter Kontoauszug, Beilage ./J)

Diese Dispositionsmaßnahme habe nicht auf einer willentlichen Entscheidung des Bf gefußt, sondern sei ausschließlich in der Entscheidungskompetenz der Volksbank F gewesen.

Auch dieser Umstand könne dem Bf nicht als haftungsbegründendes Verschulden für die Nichtabfuhr der diesbezüglichen Abgabenschuld angelastet werden, weshalb hier auch die Voraussetzungen für eine persönliche Haftung nicht gegeben seien.

Darüber hinaus missachte die Behörde 1. Instanz die Bestimmung des § 238 BAO, wonach das Recht, eine fällige Abgabe einzuheben, binnen fünf Jahren nach Ablauf des Kalenderjahres, in welchem die Abgabe fällig geworden sei, verjähre.

Auf den vorliegenden Sachverhalt bezogen beginne die Verjährungsfrist Ende 2008. Die fünfjährige Verjährung sei mit 31.12.2013 eingetreten. Der gegenständliche Haftungsbescheid bzw. eine nach außen erkennbare Amtshandlung seien jedoch erst 2014 gesetzt worden, weshalb Verjährung hinsichtlich aller in Haftung gezogenen Abgaben eingetreten sei.

Die gegenständliche Beschwerde könne von der Abgabenbehörde I. Instanz im Sinne des § 262 ff BAO erst nach Durchführung der erforderlichen Ermittlungen, in concreto der Beischaffung der noch fehlenden Urkunden und Einvernahme der beantragten Zeugen, einer Erledigung zugeführt werden.

Beantragt werde, die Abgabenbehörde I. Instanz möge der gegenständlichen Beschwerde Folge geben und im Rahmen einer Beschwerdevorentscheidung nach § 262 ff BAO den angefochtenen Bescheid nach Durchführung der erforderlichen und beantragten Ermittlungen ersatzlos beheben.

Mit **Beschwerdevorentscheidung** vom 1.7.2015 wies das Finanzamt die Beschwerde als unbegründet ab.

Nach Darstellung der gesetzlichen Bestimmungen der §§ 9, 80 sowie 238 BAO verwies es darauf, dass die verfahrensgegenständlichen Abgabenschulden das Jahr 2008 betreffen würden, wobei die Lohnsteuernachforderungen für das Jahr 2008 auf Feststellungen einer Lohnsteuerprüfung beruhten, während die weiteren Nachforderungen aus zwar gemeldeten, jedoch nicht entrichteten Selbstbemessungsabgaben resultierten.

Zur Lohnsteuernachforderung für das Jahr 2008 sei der Bescheid am 10.3.2009 ergangen. Die diesbezügliche Einhebungsverjährung habe mit Ablauf des Jahres 2009 zu laufen begonnen. Die anderen verfahrensgegenständlichen Abgaben seien am 15.12.2008 bzw. 15.1.2009 fällig geworden.

Gemäß § 9 Abs. 1 IO werde durch die Anmeldung im Konkurs die Verjährung der angemeldeten Forderungen unterbrochen. Die Verjährung der Forderung gegen den Gemeinschuldner beginne von neuem mit Ablauf des Tages, an dem der Beschluss über die Aufhebung des Konkurses rechtskräftig geworden sei.

Die Inanspruchnahme persönlich Haftender durch Haftungsbescheid stelle eine Einhebungsmaßnahme dar; sie sei dann zulässig, wenn die Einhebungsverjährung gegenüber dem Hauptschuldner noch nicht eingetreten sei.

Demgemäß sei der Haftungsbescheid vom 28.10.2014 vor Eintritt der Einhebungsverjährung erlassen worden.

Zu Punkt a und c der Beschwerde:

Die im Haftungsbescheid angeführten Lohnabgaben 12/2008 würden sich nicht auf die Dezemberlöhne 2008 beziehen, sondern seien die Abgaben für das „Weihnachtsgeld“. Die laufenden Lohnabgaben 11/2008 und 12/2008 seien aufgrund des Antrages vom 15.1.2009 verrechnet worden. Da aber die Dezemberlöhne für 2008 nicht mehr ausbezahlt worden seien, sei bereits am 25.2.2009 die entsprechende Korrekturbuchung durchgeführt worden. Die gemeldete Lohnsteuer 12/2008 sei um 59.485,43 €, der Dienstgeberbeitrag um 15.996,92 € und der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag um 1.375,06 € vermindert worden. Die verbleibenden Lohnabgaben entfielen daher zur Gänze auf das „Weihnachtsgeld“, das laut Beschwerde vom 2.12.2014 am 19.12.2008 ausbezahlt worden sei. Die Löhne für November 2008 seien laut vorgelegtem Kontoauszug ebenfalls am 19.12.2008 ausbezahlt worden.

Die haftungsgegenständliche Lohnsteuer sei vom Gleichbehandlungsgebot ausgenommen. Nach § 78 Abs. 3 EStG 1988 habe nämlich der Arbeitgeber, wenn die zur Verfügung stehenden Mittel nicht zur Zahlung des vollen vereinbarten Arbeitslohnes

ausreichten, die Lohnsteuer von dem tatsächlich zur Auszahlung gelangenden niedrigeren Betrag zu berechnen und einzubehalten.

Zu Punkt b der Beschwerde:

Eine Pflichtverletzung des Vertreters bzw. dessen Verschulden an der Pflichtverletzung sei mit der Begründung in Abrede gestellt worden, dass es sich bei den haftungsgegenständlichen Abgaben um Nachverrechnungen aus einer Lohnsteuerprüfung während des Insolvenzverfahrens gehandelt habe.

Zur Frage des Vorliegens einer schuldhaften Pflichtverletzung im Sinne des § 9 BAO sei zunächst darauf hinzuweisen, dass bei Selbstbemessungsabgaben (Lohnsteuer) maßgebend sei, wann diese Abgaben bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung abzuführen gewesen wären. Entscheidend sei daher der Zeitpunkt ihrer Fälligkeit, unabhängig davon, ob und wann die Abgaben bescheidmäßig festgesetzt worden seien. Der Einwand in der Beschwerde, dass es sich bei den haftungsgegenständlichen Abgaben um nachträgliche Lohnsteuern aus einer finanzbehördlichen Prüfung handle, sei daher nicht relevant.

Der Zeitpunkt des Bekanntwerdens der Abgabepflicht sei damit nicht ausschlaggebend, allenfalls könnte mit den diesbezüglichen Ausführungen ein der Haftungsanspruchnahme entgegenstehendes fehlendes Verschulden des Beschwerdeführers an der Uneinbringlichkeit aufgezeigt werden.

Im Haftungsverfahren sei die Abgabenbehörde grundsätzlich an den Inhalt der vorangegangenen Abgabenbescheide gebunden. Die Richtigkeit der Abgabenvorschreibung sei daher im Haftungsverfahren nicht zu erörtern. Auf Grund der im Haftungsverfahren gegebenen Bindung an das Abgabenfestsetzungsverfahren sei somit von der Richtigkeit der Prüferfeststellungen und der an den zuständigen Masseverwalter ergangenen Haftungs- und Abgabenbescheide, mit denen die gegenständlichen Lohnabgaben vorgeschrieben worden seien, auszugehen.

Von der durch § 248 BAO eröffneten Beschwerdemöglichkeit gegen die Abgabenbescheide habe der Bf nicht Gebrauch gemacht. Eine weitere Auseinandersetzung mit dem Einwand, dass während des Insolvenzverfahrens der Insolvenzverwalter und nicht der Geschäftsführer für die entsprechenden Bescheide zuständig gewesen sei, erübrige sich daher.

Der Bf stellte durch seinen Vertreter fristgerecht einen **Vorlageantrag**. Ein neues Sachvorbringen wurde nicht erstattet.

Der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 9.3.2009 bzw. dem Bericht vom 10.3.2009 über das Ergebnis der Außenprüfung betreffend Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum 1.1.2008 bis 9.2.2009 waren im Wesentlichen nachstehende Feststellungen zu entnehmen:

- Die Primärschuldnerin hatte im Zeitraum 1.1.2008 bis 30.11.2008 für die Gesellschafter-Geschäftsführer die Beiträge zur Sozialversicherung der gewerblichen Wirtschaft in voller

Höhe bezahlt. Vom Arbeitgeber übernommene Beiträge zur Pflichtversicherung seien als Vorteil aus dem Dienstverhältnis dem Bruttobezug zuzurechnen und erhöhten daher die Bemessungsgrundlage für DB/DZ.

- An einen Arbeitnehmer sei ein Gutschein im Wert von 1.200,00 € verschenkt worden, der als individuelle Sachzuwendung bei der Berechnung der Lohnabgaben der Bemessungsgrundlage zuzurechnen sei. Diese Feststellung wurde für März 2008 getroffen.
- Im Zuge der vorangegangenen Lohnabgabenprüfung durch die OÖ. Gebietskrankenkasse für den Zeitraum 2003 bis 2007 seien Sozialversicherungsbeiträge nachverrechnet worden, die nicht an die Arbeitnehmer weiterverrechnet worden seien. Die vom Arbeitgeber übernommenen Sozialversicherungsbeiträge (Altersteilzeit bzw. übernommene Beiträge im Zusammenhang mit Sachbezügen) erhöhten als Vorteil aus dem Dienstverhältnis den Bruttobezug der Arbeitnehmer. Diese Nachverrechnung erfolgte für November 2008.
- Für die Privatnutzung des arbeitgebereigenen Kfz sei kein bzw. ein unrichtiger Sachbezug angesetzt worden. Diese Feststellung betraf den Zeitraum 1.1.2008 bis 31.12.2008.

Diese Feststellungen führten zu den haftungsgegenständlichen Lohnabgabennachforderungen für 2008, die mit dem dem Haftungsbescheid beigelegten Bescheid vom 10.3.2009 vorgeschrieben wurden.

Am 4.7.2017 übermittelte die Richterin dem Bf nachstehendes Schreiben und forderte ihn auf, die Fragen zu beantworten und die angesprochenen Unterlagen vorzulegen:

*„1 ) Laut Feststellungen des Lohnabgabenprüfers wurden sowohl die Löhne und Gehälter 11/2008 als auch die Sonderzahlungen für Dezember 2008 noch ausbezahlt.*

*Da die laufenden Löhne und Gehälter 12/2008 nicht mehr ausbezahlt wurden, erfolgten die in der Beschwerdevorentscheidung erläuterten Korrekturbuchungen und wurde die Haftung nur noch für die auf die Sonderzahlungen entfallenden Lohnabgaben geltend gemacht.*

*Sollten diese Feststellungen unzutreffend sein, wäre der tatsächliche Sachverhalt darzustellen und wären entsprechende Unterlagen zum Beweis der Richtigkeit Ihres Vorbringens (zB Kopien aus der Lohnverrechnung) anzuschließen.*

*2) § 78 Abs. 3 EStG 1988 lautet: Reichen die dem Arbeitgeber zur Verfügung stehenden Mittel zur Zahlung des vollen vereinbarten Arbeitslohnes nicht aus, so hat er die Lohnsteuer vom tatsächlich zur Auszahlung gelangenden niedrigeren Betrag zu berechnen und einzubehalten.*

*Daraus folgt nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, dass die Auszahlung von Löhnen ohne korrekte Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer in jedem Fall eine Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten darstellt.*

*Führt die Hausbank nur mehr eingeschränkt Überweisungen für Lohnzahlungen durch, ist vor Durchführung der Lohnzahlung sicherzustellen, dass auch die auf die Löhne entfallende Lohnsteuer entrichtet werden kann. Die Lohnzahlung muss daher so weit reduziert werden, dass mit den vorhandenen bzw. freigegebenen Mitteln auch noch die auf diese eingeschränkte Lohnzahlung entfallende Lohnsteuer einbehalten und abgeführt werden kann.*

*Das Fehlen liquider Mittel kann demnach das Unterlassen der Abfuhr von Lohnsteuer nicht entschuldigen.*

*Eine andere Betrachtung wäre nur geboten, wenn eine überraschende Sperre des Bankkontos der Gesellschaft zwischen Auszahlung der vollen vereinbarten Arbeitslöhne und der Abfuhr der darauf entfallenden Lohnsteuer eingetreten wäre.*

*Nach der Aktenlage traf das gegenständlich nicht zu, weil auch die Novemberlöhne erst nach Fälligkeit der Lohnsteuer am 15.12.2008 (laut Beschwerde am 19.12.2008) ausbezahlt wurden und daher auch die bereits fällig gewesene Lohnsteuer hätte abgeführt werden müssen.*

*3) Bei Selbstbemessungsabgaben wie der Lohnsteuer und dem Dienstgeberbeitrag ist maßgebend, wann die Abgaben bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung abzuführen gewesen wären; entscheidend ist daher der Zeitpunkt ihrer Fälligkeit, unabhängig davon, wann die Abgaben bescheidmäßig festgesetzt worden sind.*

*Werden Verkürzungen im Zuge einer Außenprüfung aufgedeckt und kommt es in der Folge zur bescheidmäßigen Vorschreibung der verkürzten (Lohn)Abgaben, erstreckt sich die Haftung auf all jene Abgaben, deren Fälligkeitszeitpunkt in die Zeit der Vertretertätigkeit fällt.*

*Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes liegt es am Vertreter, aufzuzeigen, dass und aus welchen allfälligen Gründen ihm ein Verschulden an den Lohnsteuerfehlberechnungen (im Zeitpunkt der Auszahlung der Löhne) nicht anzulasten ist.*

*Auch die Beauftragung eines Wirtschaftstreuhänders oder Buchhalters mit der Wahrnehmung der Abgabenangelegenheiten vermag den Vertreter dann nicht zu entschuldigen, wenn er seinen zumutbaren Informations- und Überwachungspflichten nicht nachkommt und verabsäumt, im Detail darzulegen, welcher konkrete Sachverhalt dem Wirtschaftstreuhänder (Buchhalter) mitgeteilt worden ist und auf welcher Grundlage dieser die Lohnabgaben berechnet hat.*

*Die Betrauung einer sachkundigen dritten Person mit der Wahrnehmung abgabenrechtlicher Pflichten kann den Vertreter nur dann entschuldigen, wenn er gegenüber jener den gesamten für die Beurteilung der Steuerpflicht maßgeblichen Sachverhalt offen gelegt hat.*

*4) Sie werden ersucht, die in der Beschwerde als Beilage ./I und Beilage ./J bezeichneten Belege (= elektronischer Begleitzettel vom 11.12.2008, mit welchem der Volksbank F*

*der Auftrag erteilt wurde, die Löhne 11/2008 auszuzahlen, sowie Kontoauszüge der Volksbank F vom 11.12.2008 und vom 19.12.2008) sowie das Schreiben der Volksbank F vom 12.12.2008, mit welchem die Fälligstellung der Kredite angekündigt worden ist, zu übermitteln.*

*5) Weisen Sie unter Vorlage geeigneter Unterlagen (zB Übertragungsprotokolle, Kontoauszüge, uä) nach, wann die Bank mit der Abfuhr der Lohnsteuer 11/2008, der Anweisung der Sonderzahlungen und der Abfuhr der darauf entfallenden Lohnsteuer beauftragt worden ist.*

*Legen Sie sämtliche schriftlichen Unterlagen zum Beweis dafür vor, dass die Bank zwar die Löhne 11/2008 und die Sonderzahlungen noch ausgezahlt, die Abfuhr der darauf entfallenden Lohnsteuer aber anweisungswidrig nicht durchgeführt hat.*

*6) In der Stellungnahme vom 22.7.2014 wurde ua. vorgebracht, dass zu Gunsten der Volksbank F Ausgangsrechnungen zediert waren.*

*Sofern mit der Hausbank eine Zessionsvereinbarung abgeschlossen worden ist, legen Sie diese zur Einsicht vor.*

*7) Übermitteln Sie die Kontoauszüge für den Zeitraum von 15.12.2008 bis 15.1.2009 und erläutern Sie an Hand einer Umsatzübersicht zu den Bankkonten, welche Zahlungen in diesem Zeitraum noch geleistet worden sind (zB Strom, Telefon, Treibstoff, Versicherungen, Miete bzw. Pacht, sonstige laufende Zahlungen, Kreditrückzahlungen, etc.) bzw. wie lange Belastungen der Konten möglich gewesen sind.*

*8) Laut Antrag auf Eröffnung des Konkursverfahrens bestanden – neben der Volksbank F - auch bei der Oberbank AG, Zweigniederlassung J und Filiale F, sowie bei der Raiffeisenbank Region L Verbindlichkeiten.*

*Welche Kontobewegungen (Vorlage der Kontoauszüge) gab es zwischen 15.12.2008 und 15.1.2009 auf diesen Konten?*

*9) Im Gegensatz zur Lohnsteuer unterliegt der Dienstgeberbeitrag dem Grundsatz der Gleichbehandlung aller Gläubiger.*

*Um eine gleichmäßige Befriedigung aller Gläubiger nachzuweisen, wäre erforderlich, im haftungsrelevanten Zeitraum von 15.12.2008 bis 15.1.2009 die vorhandenen Mittel (Erlöse) und deren Verwendung (getätigte Zahlungen) gegenüberzustellen. Weiters wäre darzustellen, in welchem prozentuellen Ausmaß diese Zahlungen die jeweils fälligen Verbindlichkeiten gegenüber den einzelnen Gläubigern reduziert haben. Diese Tilgungsquoten wären sodann der an das Finanzamt geleisteten Quote gegenüberzustellen.“*

Mit Schreiben vom 2.8.2017 nahm der Bf durch seinen Vertreter dazu im Wesentlichen wie folgt **Stellung**:

Eingangs sei nochmals zu betonen, dass gegenständlich die Haftungsvoraussetzung des § 9 BAO nicht vorliege, weil es am erforderlichen Tatbestandsmerkmal der schulhaften Verletzung fehle, die ihm nicht angelastet werden könne.

Zu den einzelnen Fragen werde unter Anschluss der noch vorhandenen Urkunden - soweit möglich - Stellung genommen. In diesem Zusammenhang müsse Berücksichtigung finden, dass der haftungsrelevante Zeitpunkt im Dezember 2008 liege und seither bereits fast neun Jahre vergangen seien. Für das Bundesfinanzgericht müsse nachvollziehbar sein, dass Urkundenteile des maßgeblichen Zeitraums Dezember 2008 für den Bf teilweise nicht mehr greifbar seien.

Zu diesem Zweck seien zur Beseitigung des nachvollziehbaren Beweisnotstandes des Bf die Einvernahme der Zeugen GH, KL und des ehemaligen Insolvenzverwalters Rechtsanwalt Dr. M beantragt worden. Diese Zeugen könnten nach Ansicht des Bf möglicherweise zur Erhellung der noch offenen aufgeworfenen Fragen beitragen.

Zu Punkt 1)

Wenn der Bf die Frage richtig deute, seien nunmehr die Lohnabgaben 12/2008 im Ausmaß von 15.119,03 € und der zeitlich zugehörige Dienstgeberbeitrag 12/2008 von 3.841,90 €, sohin insgesamt 18.960,93 €, Gegenstand der Beschwerde. Dies wäre der Betrag, der im Punkt 1a) der Beschwerde auf Seite 3 angeführt sei.

Demnach scheine, dass die angeführten Punkte b) und c), nämlich die Lohnsteuer 2008 im Ausmaß von 9.348,62 €, die Lohnsteuer 11/2008 (76.738,57 €) sowie der Dienstgeberbeitrag 11/2008 (40.499,54) nicht mehr Gegenstand der Beschwerde seien; die letztgenannten Beträge beträfen die Positionen b) und c) auf Seite 4 der Beschwerde.

Im Scheiben werde ausgeführt, dass (wörtlich) "die Finanzbehörde 1. Instanz eine Beschwerdevorentscheidung in Form von Korrekturbuchungen vorgenommen hätte". Eine diesbezügliche Anfrage und Weisung an den Steuerberater Mag. O, sowohl das Steuerkonto der B, St.Nr. 000/0000, als auch das Steuerkonto des Bf, St.Nr. 111/1111, abzurufen, habe ergeben, dass offensichtlich auf dem Steuerkonto die angeführten Korrekturbuchungen auf Grund der Beschwerdevorentscheidung nicht ablesbar seien. Das Abfrageergebnis vom 20.7.2017 zu beiden Steuerkonten werde als Beilagen 1 und 2 angeschlossen.

Im letzten Absatz zu Punkt 1) wurde (ebenfalls wörtlich) ausgeführt:

"Sollte die Frage zu Punkt 1) in dem Sinne richtig verstanden worden sein, dass Thema des offenen Beschwerdeverfahrens nur mehr die Lohnsteuer 12/2008 im Ausmaß von 15.119,03 € und der Dienstgeberbeitrag 12/2008 im Ausmaß von 3.841,90 € sei. Dies sei nach Ansicht des abfragenden Steuerberaters nicht auf dem Steuerkonto ablesbar, so könne ansonsten die Frage zutreffend mit „Ja“ beantwortet werden."

Zu Punkt 2)

Die Ausführungen in diesem Unterpunkt zu § 78 Abs. 3 EStG würden zur Kenntnis genommen. Dabei werde der vorletzte Absatz in diesem Unterpunkt für den Bf schlagend,

dass nämlich eine andere Betrachtungsweise geboten sei, wenn eine überraschende Sperre des Bankkontos der Gesellschaft zwischen Auszahlung der vollen vereinbarten Arbeitslöhne und der Abfuhr der darauf entfallenden Lohnsteuer eingetreten sei.

Hierzu müsse das Vorbringen in der Beschwerde (auf Seite 5) wiederholt werden. Aus der Beilage I), die auftragsgemäß nochmals in Kopie angeschlossen werde, gehe hervor, dass am 11.12.2008 der Auftrag an die damalige Hausbank Volksbank F zur Zahlung der Löhne weitergeleitet worden sei. Die Volksbank F habe die Überweisung nicht durchgeführt. Im Gegenteil: als Reaktion auf die Anweisung habe die Volksbank F mit Schreiben vom 12.12.2008 (vorliegend als Beilage F) die Fälligstellung der Kredite angekündigt und sieben Tage später, am 19.12.2008 (vorliegend als Beilage G), tatsächlich auch fällig gestellt.

In der Zwischenzeit, nämlich im Zeitraum 12.12.2008 und 19.12.2008, habe die Hausbank eine intensive Zessionsprüfung der gesamten Finanzgebarung am Standort der Gesellschaft in I durchgeführt. Der Bf sei praktisch ab 11.12.2008 mit der Weigerung der Überweisung der Löhne über das dargestellte Geschäftskonto nicht mehr verfügberechtigt gewesen, da die Volksbank F faktisch eine Kontosperre verfügt habe.

Im Rahmen einer ausschließlichen Entscheidung der Volksbank F sei offensichtlich aus optischen Gründen in Ansehung des Weihnachtsfestes 2008 die Überweisung der Löhne erfolgt. Diese Dispositionsmaßnahme sei außerhalb jeglicher willentlichen Entscheidung oder Einflussnahme des Bf gewesen, sondern ausschließlich in der Entscheidungskompetenz der Volksbank F gelegen.

Auf Grund dieses Sachverhaltes liege keine schuldhafte Pflichtverletzung des Bf vor. Er habe gar nicht Sorge tragen können, dass die in Haftung gezogene Lohnsteuer und der Dienstgeberbeitrag bezahlt würden. Faktisch sei eine Kontosperre vorgelegen, und faktisch habe die Volksbank F die Überweisung der Lohnsteuer und des Dienstgeberbeitrages nicht durchgeführt.

Nochmals sei zu betonen, dass dem Bf sämtliche Verfügungsmöglichkeiten über das angeführte Bankkonto entzogen worden seien. In der Kürze der Zeit, insbesondere auf der dargestellten Schiene, könne man mit Fug und Recht von einer überraschenden Sperre des Bankkontos der Gesellschaft durch die Hausbank sprechen.

Zu Punkt 3):

Der Inhalt des Punktes 3) enthalte keine Aufträge an den Bf. Die darin enthaltene Darstellung werde zur Kenntnis genommen.

Zu Punkt 4)

Die Beilage I) sei diesem Schreiben bereits unter Punkt 2) angeschlossen worden; die Beilage J) werde neuerlich beigelegt.

Das Fälligstellungsschreiben vom 19.12.2008 und das Schreiben der Volksbank F vom 12.12.2008 würden neuerlich als Beilagen G und F angeschlossen.

Dem Schreiben würden in Erfüllung des weiteren Auftrages zu Punkt 4) sämtliche Kontoauszüge der Volksbank F, nicht nur zwischen 11.12.2008 und 19.12.2008, sondern zwischen 04.12.2008 bis 15.01.2009, als Sammelbeilage 3) angeschlossen.

Mit der Beilage 3) werde auch die Urkundenvorlage unter Punkt 7) erfüllt.

Zu Punkt 5)

Dem Ansinnen des Bundesfinanzgerichtes zur Vorlage geeigneter Unterlagen zu Punkt 5) könne nicht entsprochen werden.

Auf Grund der oben dargestellten lange verstrichenen Zeit von mehr als neun Jahren seien geeignete Unterlagen nicht auffindbar. Möglicherweise - wie bereits vorgebracht - könnten die beantragten Zeugen zur Aufhellung und Aufklärung beitragen.

Zu Punkt 6)

Die Zessionsvereinbarung mit der Volksbank F werde mit der Sammelbeilage 4) vorgelegt.

Zu Punkt 7)

Diese Urkunden seien bereits mit der Beilage 3) vorgelegt worden.

Im angeführten Zeitraum 15.12.2008 - 15.1.2009 seien aktiv keine Zahlungen vom Konto der Volksbank durchgeführt worden. Die Minusbelastungen stellten in Wahrheit Einzugsermächtigungen dar. Im Wesentlichen seien nur „Gutbuchungen“ ablesbar.

Zusammenfassend könne gesagt werden, dass im Zeitraum 15.12.2008 - 15.2.2009, belegt durch Beilage 3), keinerlei Zahlungen über den aktiven Auftrag des Geschäftsführers erfolgt seien.

Zu Punkt 8)

Neben den bei der Volksbank F bestehenden Konten werde vorgelegt:

- Kontoblatt der Oberbank F für den angeführten Zeitraum als Beilage 5. Dazu sei auszuführen, dass die zweite Bank, die Oberbank F, auf Grund der Vorgangsweise der Volksbank F die Zugangsmöglichkeit des Geschäftsführers stark eingeschränkt habe. Kontobewegungen seien der Beilage 5 ablesbar, wobei auffalle, dass am 16.12.2008 die Finanzbehörde sogar bevorzugt gegenüber anderen Gläubigern einen Betrag von 12.174,35 € erhalten habe.
- Kontoauszug der Oberbank J als Beilage 6. Hier seien im angeführten Zeitraum keine Überweisungen durchgeführt worden.
- Kontoauszug der Raiffeisenbank L als Beilage 7. Bei den hier am 23.12.2008 aufscheinenden Überweisungen handle es sich um den pfändbaren Teil von Lohnexekutionen, die an betreibende Gläubiger weitergeleitet werden mussten und die eigentlich Fremdgeld gewesen und der Verfügungsberechtigung entzogen gewesen seien. Diese seien Ausfluss gerichtlicher Gehaltsexekutionen gewesen. Abschließend seien darin noch Überweisungen für das Land Oberösterreich enthalten.

Punkt 9)

Die begehrte Darstellung sei aus Sicht des Bf obsolet, weil auf Grund der vorgelegten Kontoauszüge andere Gläubiger im Sinne einer Gleichbehandlung gegenüber der Finanzbehörde nicht bevorzugt worden seien; im Gegenteil: die Finanzbehörde selbst scheine mit der Zahlung von 12.174,35 € am 16.12.2008 bevorzugt worden zu sein.

Die Gegenüberstellung der Tilgungsquoten erübrige sich somit.

Dem Schreiben waren folgende Unterlagen beigefügt:

- Die Daten des Steuerkontos des Bf und der Primärschuldnerin vom 1.1.2015 bis 20.7.2017;
- der elektronische Begleitzettel vom 11.12.2008 betreffend die Anweisung zur Auszahlung der Löhne und Gehälter für November 2008 inklusive Sonderzahlungen;
- Kontoauszüge der Voksbank F vom 4.12.2008 bis 15.1.2009;
- ein Schreiben der Volksbank F vom 12.12.2008 mit dem Hinweis auf eine festgestellte erhebliche Vermögensgefährdung und dem Vorbehalt der Fälligstellung sämtlicher Kreditverhältnisse mit sofortiger Wirkung;
- vier Schreiben der Volksbank F vom 19.12.2009, mit denen die eingeräumten Kredite mit sofortiger Wirkung bzw. mit 19.1.2009 und mit 31.3.2009 fällig gestellt wurden;
- Kontoauszüge der Oberbank F vom 17.11.2008 bis 10.2.2009;
- ein Kontoauszug der Oberbank J von 1.3.2008 bis 10.2.2009;
- ein Kontoauszug der Raiffeisenbank L von 10.12.2008 bis 31.12.2008;
- ein mit der Volksbank F am 20.2.2003 geschlossener Generalabtretungsvertrag;
- eine am 15.12.2004 mit der Oberbank F geschlossene Globalzession sowie
- ein mit der Raiffeisenbank L am 4.2.2005 geschlossener Zessionsvertrag. Letzterer wurde allerdings nicht von der Primärschuldnerin, sondern von der B-2 GmbH abgeschlossen und nicht vom Bf unterfertigt.

## **Erwägungen:**

### **Rechtliche Würdigung:**

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

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

Haftungsvoraussetzungen sind demnach eine Abgabenforderung gegen den Vertretenen, die Stellung als Vertreter, die Uneinbringlichkeit der Abgabenforderung, eine

Pflichtverletzung des Vertreters, dessen Verschulden an der Pflichtverletzung und die Ursächlichkeit der Pflichtverletzung für die Uneinbringlichkeit.

Im Rahmen der den oa. Vertretern auferlegten Verpflichtungen haben diese insbesondere für die rechtzeitige und vollständige Entrichtung der Abgaben Sorge zu tragen.

Für das tatbestandsmäßige Verschulden im Sinne des § 9 BAO ist keine bestimmte Schuldform gefordert; leicht fahrlässiges Handeln oder Unterlassen des Vertreters reichen aus (Ritz, BAO<sup>5</sup>, § 9 Tz 18).

Für die Haftung nach § 9 BAO ist nur die Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten von Bedeutung. Zu den abgabenrechtlichen Pflichten des Vertreters gehört insbesondere dafür zu sorgen, dass die Abgaben entrichtet werden. Unerheblich ist dagegen, ob den Vertreter ein Verschulden am Eintritt der Zahlungsunfähigkeit trifft.

Im Haftungsverfahren ist daher weder zu prüfen, ob ein Vertreter im Sinne des § 80 BAO für den wirtschaftlichen Niedergang der vertretenen Gesellschaft verantwortlich ist oder ob dies primär durch äußere Umstände verursacht wurde, auf die er nur bedingt Einfluss nehmen konnte, noch, ob insolvenzrechtliche Pflichten verletzt worden sind. Ebenso kann im Haftungsverfahren dahingestellt bleiben, ob bzw. inwieweit die vom Vertreter geleisteten Zahlungen nach den Bestimmungen der Insolvenzordnung wegen Gläubigerbegünstigung anfechtbar gewesen wären (VwGH 26.5.2004, 2001/08/0043).

Aus dem Hinweis auf eine Gläubigerbegünstigung bzw. Anfechtbarkeit ist für das Haftungsverfahren nichts zu gewinnen, da die Frage, ob bzw. inwieweit Zahlungen nach den Bestimmungen der Insolvenzordnung unwirksam oder anfechtbar gewesen wären oder nicht, nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ausschließlich im Insolvenzverfahren zu prüfen ist. Die im Abgabenverfahren zu prüfende Frage, ob der Abgabengläubiger gegenüber anderen Gläubigern nicht benachteiligt wurde, bleibt davon unberührt (VwGH 22.9.1999, 94/15/0158, VwGH 12.8.1994, 92/14/0125, VwGH 26.5.2004, 2001/08/0043).

Wird eine Abgabe nicht entrichtet, weil der Vertretene überhaupt keine liquiden Mittel hat, so verletzt der Vertreter dadurch keine abgabenrechtliche Pflicht.

Der Zeitpunkt, für den zu beurteilen ist, ob der Vertretene die für die Abgabenentrichtung erforderlichen Mittel hatte, bestimmt sich danach, wann die Abgaben bei Beachtung der abgabenrechtlichen Vorschriften zu entrichten gewesen wären (VwGH 20.9.1996, 94/17/0420).

Bei Selbstbemessungsabgaben ist entscheidend, wann die Abgaben bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung abzuführen gewesen wären; maßgebend ist daher der Zeitpunkt ihrer Fälligkeit, unabhängig davon, ob bzw. wann die Abgaben bescheidmäßig festgesetzt werden (Ritz, BAO<sup>5</sup>, § 9 Tz 10).

Werden im Zuge einer Außenprüfung Verkürzungen aufgedeckt und kommt es in der Folge zur bescheidmäßigen Vorschreibung der verkürzten Abgaben, die vor Eröffnung eines Insolvenzverfahrens fällig gewesen wären, erst nach Eröffnung dieses Verfahrens,

so ändert auch die im Zuge einer solchen Festsetzung gemäß § 210 Abs. 4 BAO zustehende Zahlungsfrist nichts daran, dass die Abgaben nicht zum Fälligkeitstermin entrichtet wurden und damit eine schuldhafte Verletzung abgabenrechtlicher (Melde- und) Zahlungspflichten vorliegt.

Führt ein Geschäftsführer als Vertreter der Gesellschaft daher geschuldete Abgaben nicht spätestens zum Fälligkeitstag ab, liegt eine objektive Verletzung der den Geschäftsführer treffenden abgabenrechtlichen Pflichten vor. Haftungsbegründend kann sich diese Pflichtverletzung (unter der Voraussetzung der erschwerten Einbringlichkeit beim Abgabenschuldner) allerdings nur dann auswirken, wenn dem Geschäftsführer an der Pflichtverletzung auch ein Verschulden in Form eines vorsätzlichen oder fahrlässigen Handelns oder Unterlassens anzulasten ist. Eine schuldhafte Verletzung der Vertreterpflichten ist anzunehmen, wenn der Vertreter keine Gründe darlegen kann, auf Grund derer ihm die Erfüllung seiner Pflichten unmöglich gewesen ist (VwGH 20.7.1999, 97/13/0236).

Die Haftung erstreckt sich auf all jene Abgaben, deren Fälligkeitszeitpunkt in die Zeit der Vertretertätigkeit fällt.

Im Haftungsverfahren ist zwar die Richtigkeit der Abgabenfestsetzung nicht zu prüfen, doch hat der Verwaltungsgerichtshof wiederholt darauf hingewiesen, dass der Haftungsschuldner Gründe aufzeigen kann, aus denen ihm ein Verschulden an der nicht zeitgerechten Entrichtung der im Rahmen einer Außenprüfung nachgeforderten Abgaben (zB an Lohnsteuerfehlberechnungen im Zeitpunkt der Auszahlung der Löhne) nicht anzulasten sei (VwGH 25.1.2000, 96/14/0080; VwGH 28.2.2002, 96/15/0224). Liegt ein solches Verschulden nicht vor, fehlt es an den tatbestandsmäßigen Voraussetzungen für eine Haftung im Sinne des § 9 BAO.

Die Beauftragung eines Wirtschaftstreuhänders oder einer Buchhaltungskraft mit der Wahrnehmung der Abgabenangelegenheiten vermag den Vertreter nicht von vornherein zu exkulpieren.

Der Vertreter hat nicht nur seinen zumutbaren Informations- und Überwachungspflichten nachzukommen, sondern bei Beträufung betriebsfremder Spezialisten auch im Detail darzulegen, welchen konkreten Sachverhalt er diesen mitteilte und auf Grundlage welcher Informationen diese die entsprechenden Abgaben berechneten (VwGH 18.3.2013, 2012/16/0049).

In der Regel entscheidet eine Buchhaltungskraft nicht selbstständig, sondern erst nach Rücksprache mit der Geschäftsführung bzw. der Steuerberatungskanzlei über die Verbuchung grundlegender bzw. ihrer Meinung nach rechtlich nicht eindeutiger Geschäftsfälle.

Unwissen kann den Vertreter nicht exkulpieren (Ritz, BAO<sup>5</sup>, § 9 Tz 20); im Zweifel obliegt es ihm, sich – allenfalls unter Beziehung der zuständigen Buchhaltungskraft - bei

fachkundiger dritter Stelle (zB der steuerlichen Vertretung) über die korrekte steuerliche Behandlung bestimmter Geschäftsfälle zu informieren.

Nach der Rechtsprechung kann die Betrauung eines Steuerberaters mit der Wahrnehmung abgabenrechtlicher Pflichten den Geschäftsführer nur dann entschuldigen, wenn dieser im Haftungsverfahren Sachverhalte vorträgt, aus denen sich ableiten lässt, dass er dem Steuerberater alle abgabenrechtlich relevanten Sachverhalte mitgeteilt hat und sich von diesem über die vermeintliche Rechtsrichtigkeit der eingeschlagenen Vorgangsweise informieren hat lassen, ohne dass zu einem allfälligen Fehler des Steuerberaters hinzutretende oder von einem solchen Fehler unabhängige eigene Fehlhandlungen des Geschäftsführers vorgelegen wären (VwGH 25.2.2010, 2009/16/0246; VwGH 28.6.2012, 2010/16/0264).

Hat der Vertreter Gesellschaftsmittel zur Verfügung, die zur Befriedigung sämtlicher Schulden der Gesellschaft nicht ausreichen, liegt es an ihm, nachzuweisen, dass er die vorhandenen Mittel zur anteiligen Befriedigung aller Verbindlichkeiten verwendet und somit die Abgabenschulden nicht schlechter behandelt hat (**Gleichbehandlungsgrundsatz**).

Wird dieser Grundsatz der Gleichbehandlung aller Gläubiger verletzt, liegt ein Verschulden im Sinne des § 9 BAO vor. Auch Zahlungen, die zur Aufrechterhaltung des Geschäftsbetriebes erforderlich sind, sowie so genannte Zug-um-Zug-Geschäfte sind vom Gleichbehandlungsgebot umfasst (VwGH 28.9.2004, 2001/14/0176).

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hat der Vertreter darzulegen, aus welchen Gründen ihm die Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten unmöglich war, widrigenfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung gemäß § 9 Abs. 1 BAO angenommen werden darf. Nicht die Abgabenbehörde hat das Ausreichen der Mittel zur Abgabenentrichtung nachzuweisen, sondern der zur Haftung herangezogene Geschäftsführer das Fehlen ausreichender Mittel. 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, dazu 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).

Der Haftende erfährt daher nur dann eine Einschränkung der Haftung, wenn er den Nachweis erbringt, welcher konkrete Abgabenbetrag auch bei gleichmäßiger Befriedigung der Gläubiger uneinbringlich geworden wäre (VwGH 22.9.1999, 96/15/0049).

Es obliegt dem (potenziell) Haftungspflichtigen, nicht nur ganz allgemeine, sondern einigermaßen konkrete, sachbezogene Behauptungen aufzustellen. Die bloße Behauptung, Abgabenverbindlichkeiten nicht schlechter gestellt zu haben, stellt ein derartiges Vorbringen nicht dar (VwGH 20.4.1999, 94/14/0147) und löst keine (weitere) Ermittlungspflicht der Behörde aus (VwGH 23.4.2008, 2004/13/0142, mit Hinweis auf VwGH 22.12.2005, 2005/15/0114).

Hat der Vertreter schuldhaft seine Pflicht verletzt, für die Abgabenentrichtung aus den Mitteln der Gesellschaft zu sorgen, so darf die Abgabenbehörde auch davon ausgehen, dass die Pflichtverletzung ursächlich für die Uneinbringlichkeit war.

Die Verpflichtung eines Vertreters nach § 80 BAO geht hinsichtlich der **Lohnsteuer**, die eine vom Arbeitnehmer geschuldete und vom Arbeitgeber einbehaltene Abgabe ist, über das Gebot der gleichmäßigen Behandlung aller Schulden (bzw. aller Gläubiger) hinaus; diesbezüglich besteht daher eine Ausnahme vom Gleichbehandlungsgrundsatz (VwGH 25.2.2003, 97/14/0164). Die Nichtabfuhr von Lohnsteuer, die auf den ausbezahlten Arbeitslohn entfällt, kann nicht mit dem Fehlen ausreichender Mittel gerechtfertigt werden.

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

§ 78 verpflichtet den Arbeitgeber, bei jeder Lohnzahlung, also im Zeitpunkt des Zuflusses an den Arbeitnehmer, Lohnsteuer einzubehalten (Jakom/Lenneis EStG, 2016, § 78 Rz 1, mit Verweis auf VwGH 29.1.14, 2009/13/0209).

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes folgt daraus, dass die Auszahlung von Löhnen ohne korrekte Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer in jedem Fall eine Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten darstellt (VwGH 15.12.2004, 2004/13/0146). Die auf ausbezahlt Löhne entfallenden Lohnsteuerbeträge sind daher unabhängig von einer Gleichbehandlung der anderen Gläubiger stets zu entrichten; die Nichtabfuhr der Lohnsteuer, die auf den ausbezahlt Arbeitslohn entfällt, kann nicht damit entschuldigt werden, dass die Geldmittel nicht ausgereicht haben.

Wäre die Lohnsteuer unter Berücksichtigung der (ohnedies) zur Verfügung stehenden Mittel ordnungsgemäß einbehalten und abgeführt worden, hätte ein uneinbringlicher Rückstand an Lohnsteuer erst gar nicht entstehen können. Eine Verschuldensentkräftigung ist aus dieser Sicht logisch ausgeschlossen (vgl. Stoll, BAO, 129).

Zahlungsschwierigkeiten, die die Gesellschaft nicht gehindert haben, Lohn zu zahlen, dürfen sie auch nicht hindern, die darauf entfallende Lohnsteuer einzubehalten und abzuführen.

Stehen daher nur mehr beschränkte Mittel zur Verfügung bzw. führt die Hausbank nur mehr eingeschränkt Überweisungen für Lohnzahlungen durch, ist vor Durchführung der Lohnzahlung sicherzustellen, dass die auf die Löhne entfallende Lohnsteuer auch entrichtet werden kann. Ist dies nicht der Fall, muss die Lohnzahlung so weit reduziert werden, dass mit den vorhandenen bzw. freigegebenen Mitteln auch noch die auf diese eingeschränkte Lohnzahlung entfallende Lohnsteuer einbehalten und abgeführt werden kann.

Reichen die dem Geschäftsführer zur Verfügung stehenden Mittel nicht auch für die darauf entfallende Lohnsteuer aus und zahlt er dennoch die Arbeitslöhne in voller Höhe aus, stellt das ein schulhaftes Verletzen seiner abgabenrechtlichen Pflichten mit den Rechtsfolgen des § 9 Abs. 1 BAO dar (VwGH 25.1.2000, 96/14/0080).

Eine andere Betrachtung ist dann geboten, wenn eine Sperre des Bankkontos der Gesellschaft zwischen Auszahlung der vollen vereinbarten Arbeitslöhne und der Abfuhr der darauf entfallenden Lohnsteuer eingetreten ist (VwGH 16.9.2003, 2000/14/0106).

Dass das Fehlen liquider Mittel das Unterlassen der Abfuhr von Lohnsteuer nicht entschuldigen kann, gilt nicht auch hinsichtlich der Dienstgeberbeiträge zum Familienlastenausgleichsfonds und der entsprechenden Zuschläge, weil diesen Abgaben eine der Lohnsteuer vergleichbare Konstruktion nicht zu Grunde liegt (VwGH 25.1.2000, 96/14/0080; VwGH 16.9.2003, 2000/14/0106).

Dem Vertreter ist auch als schulhafte Pflichtverletzung vorwerfbar, wenn er einen **Zessionsvertrag** abschließt, durch den einerseits die Bank als andrängende Gläubigerin begünstigt, andererseits andere andrängende Gläubiger - insbesondere der Bund als Abgabengläubiger - benachteiligt werden und wenn der Geschäftsführer damit rechnen muss, durch die Zession die liquiden Mittel zur Berichtigung anderer Schulden als der Bankschulden, insbesondere der Abgabenschulden der Gesellschaft, zu entziehen. Der Abschluss eines Zessionsvertrages ist dem Vertreter der Körperschaft als Pflichtverletzung somit bereits vorzuwerfen, wenn er es unterlassen hat - insbesondere durch entsprechende Vertragsgestaltung - vorzusorgen, dass auch im Falle einer Änderung der Verhältnisse, wenn diese bei Aufwendung entsprechender Sorgfalt als nicht unvorhersehbar zu werten ist, die Bedienung der anderen Schulden, insbesondere der Abgabenschulden, nicht durch diesen Vertrag beeinträchtigt wird (VwGH 29.3.2001, 2000/14/0149 mit Hinweis auf VwGH 23.1.1997, 96/15/0107).

Nach § 132 Abs. 1 erster Satz BAO sind **Bücher und Aufzeichnungen** sowie die zu den Büchern und Aufzeichnungen gehörigen Belege sieben Jahre **aufzubewahren**; darüber hinaus sind sie noch so lange aufzubewahren, als sie für die Abgabenerhebung betreffende anhängige Verfahren von Bedeutung sind.

Dem Vertreter, der fällige Abgaben der Gesellschaft nicht oder nicht zur Gänze entrichten kann, ist es schon im Hinblick auf seine mögliche Inanspruchnahme als Haftungspflichtiger zumutbar, sich jene Informationen zu sichern, die ihm im Falle der Inanspruchnahme als Haftungspflichtiger die Erfüllung der Darlegungs- und Nachweispflicht ermöglichen (VwGH 25.11.2009, 2008/15/0263).

Nach § 183 Abs. 3 BAO setzt die Beachtlichkeit eines **Beweisantrages** die ordnungsgemäße (konkrete und präzise) Angabe des Beweisthemas, das mit dem Beweismittel unter Beweis gestellt werden soll, voraus. Beweisanträge, die nicht ausreichend erkennen lassen, welche konkreten Tatsachenbehauptungen im Einzelnen durch das angebotene Beweismittel erwiesen werden sollen, braucht die Abgabenbehörde nicht zu entsprechen (VwGH 16.9.2003, 2000/14/0106).

Die Inanspruchnahme durch Haftungsbescheid stellt nach der Rechtsprechung eine Einhebungsmaßnahme dar; sie ist daher innerhalb der **Einhebungsverjährung** nach § 238 BAO zulässig.

Nach § 238 Abs. 1 BAO verjährt das Recht, eine fällige Abgabe einzuheben und zwangsweise einzubringen, binnen fünf Jahren nach Ablauf des Kalenderjahres, in welchem die Abgabe fällig geworden ist, keinesfalls jedoch früher als das Recht zur Festsetzung der Abgabe. § 209a gilt sinngemäß.

Die Verjährung fälliger Abgaben wird durch jede zur Durchsetzung des Anspruches unternommene, nach außen erkennbare Amtshandlung, wie durch Mahnung, durch Vollstreckungsmaßnahmen, durch Bewilligung einer Zahlungserleichterung oder durch Erlassung eines Haftungsbescheides unterbrochen. Mit Ablauf des Jahres, in welchem die Unterbrechung eingetreten ist, beginnt die Verjährungsfrist neu zu laufen (Abs. 2).

Unterbrechungshandlungen wirken anspruchsbezogen, unterbrechen also die Verjährung gegenüber jedem, der als Zahlungspflichtiger in Betracht kommt, ohne dass es rechtlich von Bedeutung wäre, gegenüber wem sich solche Amtshandlungen richten (Ritz, BAO<sup>5</sup>, § 238 Tz 18; VwGH 29.3.2007, 2005/15/0116).

Nach § 9 Abs. 1 Insolvenzordnung (IO) wird durch die Anmeldung im Insolvenzverfahren die Verjährung der angemeldeten Forderung unterbrochen. Die Verjährung der Forderung gegen den Schuldner beginnt von neuem mit dem Ablauf des Tages, an dem der Beschluss über die Aufhebung des Insolvenzverfahrens rechtskräftig geworden ist.

§ 9 Abs. 1 IO ist eine speziellere Bestimmung gegenüber § 238 BAO (Ritz, BAO<sup>5</sup>, § 238 Tz 14).

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.

Wesentliches Ermessenskriterium ist die Vermeidung eines endgültigen Abgabenausfalls. Aus dem auf die Einbringlichkeit der Abgabenschuld beim Haftenden gerichteten Besicherungszweck der Haftungsnorm folgt, dass die Geltendmachung der Haftung in der Regel ermessenskonform ist, wenn die betreffenden Abgaben bei der Primärschuldnerin uneinbringlich sind (VwGH 25.6.1990, 89/15/0067).

### **Anwendung dieser Rechtslage auf den vorliegenden Sachverhalt:**

Laut Firmenbuch waren sowohl der Bf als auch EB für die Primärschuldnerin vertretungsbefugt.

Primär ist jener Vertreter, der mit der Besorgung der Abgabenangelegenheiten betraut ist, zur Haftung heranzuziehen. Der Bf war nach der Abgabendatenbank der Finanzverwaltung gesetzlicher Vertreter der Primärschuldnerin, die Abgabenbescheide wurden zu seinen Händen zugestellt, sodass von seiner abgabenrechtlichen Verantwortlichkeit ausgegangen werden konnte.

Unbestritten war nicht nur die Stellung des Bf als Geschäftsführer der Primärschuldnerin, sondern im Hinblick auf das abgeschlossene Konkursverfahren auch die Uneinbringlichkeit der die Konkursquote übersteigenden Abgabenschulden.

Ebenfalls nicht strittig waren die haftungsgegenständlichen Abgabenforderungen gegen die Gesellschaft.

Die Konkursquote wurde vor Erlassung des Haftungsbescheides ausgeschüttet und am 17.6.2014 auf dem Abgabenkonto verbucht. In den Spruch des Haftungsbescheides wurden daher bereits die um die Quote reduzierten Abgabenbeträge aufgenommen.

Die Geschäftsführerhaftung ist eine Ausfallhaftung. Da erst nach Beendigung des Insolvenzverfahrens am 11.6.2014 das Ausmaß der Uneinbringlichkeit der noch offenen Abgaben feststand, erfolgte die Geltendmachung der Haftung hinsichtlich dieser Abgabenschulden erst nach diesem Zeitpunkt.

Dem erkennbaren Einwand der langen Verfahrensdauer von neun Jahren und dem damit einher gehenden Verlust von Unterlagen war die gesetzliche Bestimmung des § 132 BAO entgegen zu halten, wonach sich die siebenjährige **Aufbewahrungspflicht** verlängert, wenn die Abgabenerhebung betreffende Verfahren anhängig sind.

Im vorliegenden Fall erging der Haftungsbescheid am 28.10.2014 und somit noch vor Ablauf der Aufbewahrungsfrist, sodass sich der Bf nicht mit Erfolg auf nicht mehr vorhandene Beweismittel berufen konnte.

Der Bf wusste, dass er Selbstbemessungsabgaben während der Zeit seiner Geschäftsführertätigkeit nicht entrichtet hatte und musste daher nach Beendigung des Insolvenzverfahrens damit rechnen, dass Unterlagen im Zusammenhang mit den nicht entrichteten Abgaben in einem allfälligen Haftungsverfahren von Bedeutung sein würden.

Wer aber weiß, dass Unterlagen zu Beweiszwecken bedeutsam sind, „riskiert“ bei ihrer Vernichtung, dass diese Vorgangsweise – vor allem, soweit ihn eine erhöhte Mitwirkungspflicht trifft – in freier Beweiswürdigung entsprechend berücksichtigt wird (Ritz, BAO<sup>5</sup>, § 132 Tz 9, mit Verweis auf VwGH 24.11.1998, 97/14/0152).

Entgegen der Ansicht des Bf waren die Abgabenschulden, für welche die Haftung geltend gemacht wurde, auch noch nicht verjährt.

Die Lohnabgaben 11/2008 waren am 15.12.2008 fällig, ebenso die Lohnabgaben für die gleichzeitig mit den Novemberlöhnen ausgezahlten Sonderzahlungen (im angefochtenen Haftungsbescheid als Lohnsteuer 12/2008 und Dienstgeberbeitrag 12/2008 bezeichnet, wodurch für die auf die Sonderzahlung entfallenden Lohnabgaben auf dem Abgabenkonto

automatisch der unzutreffende Fälligkeitstag 15.1.2009 ausgewiesen wurde). Die im Zuge der GPLA nachgeforderten Lohnabgaben 2008 waren zwischen 15.2.2008 (Lohnabgaben für Jänner 2008) und 15.1.2009 (Lohnabgaben für Dezember 2008) fällig.

Die **Einhebungsverjährung** nach § 238 BAO wäre daher mit Ende des Jahres 2013 bzw. 2014 eingetreten.

Die haftungsgegenständlichen Abgaben wurden jedoch im Konkursverfahren angemeldet. Da die Konkursanmeldung die Verjährungsfrist unterbrach und diese mit Rechtskraft des Beschlusses über die Konkursaufhebung im Jahr 2014 neuerlich zu laufen begann, stand im Beschwerdefall die Einhebungsverjährung der Erlassung des Haftungsbescheides im Jahr 2014 nicht entgegen.

Der Bf stützte sein Vorbringen im Wesentlichen darauf, dass er infolge der überraschenden Fälligstellung der Kredite durch die Hausbank auf dem Geschäftskonto nicht mehr verfügberechtigt gewesen sei und ihn daher an der Nichtentrichtung der haftungsgegenständlichen **Lohnsteuer** und Dienstgeberbeiträge keine schuldhafte Pflichtverletzung treffe.

Nach der Aktenlage wurde der Bank der Auftrag zur Auszahlung der Novemberlöhne samt Sonderzahlung am 11.12.2008 erteilt. Die mit der Zahlung beauftragte Volksbank F veranlasste die Lohnzahlung am 19.12.2008. Mit gleichem Datum stellte sie die eingeräumten Kredite fällig, nachdem sie dies mit Schreiben vom 12.12.2008 bereits in den Raum gestellt hatte.

Die auf diese Lohnzahlungen entfallenden Lohnabgaben (11/2008 und 12/2008 laut Haftungsbescheid) wurden dem Finanzamt erst am 15.1.2009 mit Nullerlagschein bekannt gegeben.

Wie bereits in der Beschwerdevorentscheidung ausführlich erläutert, wurden die Löhne für Dezember 2008 tatsächlich nicht mehr ausbezahlt und wurden daher die auf diese Löhne entfallenden Lohnabgaben, die dem Finanzamt am 15.1.2009 bekannt gegeben worden waren, auf dem Abgabenkonto der Primärschuldnerin wiederum gutgeschrieben (die vom Bf vermisste Buchung wurde am 25.2.2009 durchgeführt und führte zu einer Gutschrift an Lohnsteuer und DB von 59.485,43 € und 15.996,92 €).

Da die Novemberlöhne (einschließlich Sonderzahlungen) am 19.12.2008 bezahlt wurden und zu diesem Zeitpunkt die Lohnabgaben bereits fällig waren und ans Finanzamt abzuführen gewesen wären, hätte, wie oa., die Lohnzahlung so weit reduziert werden müssen, dass von den freigegebenen Mitteln auch noch die auf diese reduzierte Lohnzahlung entfallende Lohnsteuer hätte einbehalten und abgeführt werden können.

Die vom Bf für sich reklamierte Ausnahme, nämlich die überraschende Sperre des Bankkontos zwischen Auszahlung der vollen vereinbarten Löhne und der Abfuhr der darauf entfallenden Lohnsteuer, hätte allenfalls dann eintreten können, wenn die Löhne tatsächlich am 11.12.2008 überwiesen worden wären, die Bank aber die am 15.12.2008 fällige Lohnsteuer **anweisungswidrig** nicht mehr abgeführt hätte.

Der Bf konnte durch keinerlei Unterlagen (zB Schriftverkehr mit der Hausbank oder Vereinbarungen oder einen elektronischen Begleitzettel wie für die Überweisung der Löhne) belegen, dass er der Bank überhaupt die Anweisung erteilt hätte, die Lohnsteuer zur Fälligkeit am 15.12.2008 ans Finanzamt abzuführen. Ebenso wenig konnte er belegen, dass er die Bank angewiesen hätte, die Lohnzahlungen so weit zu reduzieren, dass auch die auf diese reduzierten Löhne entfallende Lohnsteuer abgeführt hätte werden können.

Nach der Judikatur ist einem Geschäftsführer selbst dann eine Pflichtverletzung im Sinne des § 9 BAO vorwerfbar, wenn er der Bank, die bereits teilweise Kredite fällig gestellt hat, zwar tatsächlich den Auftrag zur vollständigen und fristgerechten Überweisung der Lohnsteuer erteilt, die Bank jedoch nur die Gehälter, nicht aber die anfallende Lohnsteuer überwiesen und dem Bf dies nicht mitgeteilt hätte, weil sich der Geschäftsführer durch Rückfragen Klarheit über die Entrichtung der Abgabenbeträge hätte verschaffen müssen (VwGH 3.9.2008, 2006/13/0121).

Wurden daher trotz der durch die Kontensperre nur mehr beschränkt verfügbaren Mittel die Löhne am 19.12.2008 noch bezahlt, hätten diese entsprechend reduziert und mit den verfügbaren Mitteln auch die zu diesem Zeitpunkt bereits fällige, auf die reduzierten Löhne entfallende Lohnsteuer abgeführt werden müssen. Da der Bf keinen Nachweis erbrachte, dass er der gesetzlichen Bestimmung des § 78 Abs. 3 EStG 1988 entsprochen hätte, war von einer schuldhafte Pflichtverletzung und davon auszugehen, dass die Pflichtverletzung Ursache für die Uneinbringlichkeit der betreffenden Lohnsteuer (laut Bescheid Lohnsteuer 11/2008 iHv 76.738,57 € und 12/2008 iHv 15.119,03 €) war.

Hinsichtlich des **Dienstgeberbeitrages** (laut angefochtenem Haftungsbescheid DB 11/2008 und 12/2008), der - worauf bereits in den Ausführungen zur Lohnsteuer verwiesen wurde – zur Gänze am 15.12.2008 fällig war und der im Gegensatz zur Lohnsteuer dem **Gleichbehandlungsgebot** unterlag, war entscheidend, ob im Zeitpunkt der Fälligkeit Mittel zur Bezahlung dieser Abgabenschuld vorhanden waren.

Dass zu diesem Zeitpunkt keine liquiden Mittel mehr vorhanden gewesen wären, war weder den vorgelegten Kontoauszügen zu entnehmen, noch wurde dies vom Bf behauptet.

Auch die in der Umsatzsteuervoranmeldung für Dezember 2008 offen gelegten Umsätze von mehr als 2,7 Mio € ließen auf das Vorhandensein liquider Mittel schließen.

Das Konto der Volksbank F wurde am 5.1.2009 noch mit Leasingraten (25.103,45 €) und am 9.1.2009 mit einer Zahlung von 1.830,05 € an die Porsche Bank belastet.

Vom Konto der Oberbank F erfolgten neben der vom Bf erwähnten Zahlung von 12.174,35 € am 16.12.2008 ans Finanzamt am 17.12.2008 eine Sammelüberweisung von 51.882,56 € oder am 2.1.2009 eine Zahlung von 17.621,33 € an die S Versicherung.

Auf Grund dieser Kontobelastungen stand fest, dass die primärschuldnerische GmbH – wenn auch möglicherweise nur in begrenztem Umfang - noch über liquide Mittel verfügte.

Dem Einwand des Bf, dass am 16.12.2008 noch eine Finanzamtszahlung in Höhe von 12.174,35 € (vom Konto der Oberbank F) erfolgt und damit die Abgabenbehörde im Vergleich zu anderen Gläubigern bevorzugt worden sei, war zu entgegnen, dass mit dieser Saldozahlung Lohnabgabennachforderungen der Jahre 2004 bis 2007 abgedeckt wurden und diese Zahlung nicht zur Begleichung der haftungsgegenständlichen Abgaben diente. Diese Abgaben blieben vielmehr zur Gänze offen, weil weder zum maßgeblichen Fälligkeitszeitpunkt am 15.12.2008 noch später weitere Zahlungen auf dem Abgabenkonto einlangten. Da nach den vorgelegten Kontoauszügen nach diesem Zeitpunkt sowohl vom gesperrten Konto der Volksbank F als auch vom Konto der Oberbank F noch Zahlungen an andere Gläubiger geleistet wurden, während die Abgabenforderungen zur Gänze offen blieben, war eine Ungleichbehandlung der Abgabengläubigerin mit anderen Gläubigern evident.

Der Nachweis der Gleichbehandlung aller Gläubiger wurde nicht erbracht, weshalb die uneinbringlichen Abgaben zur Gänze vorgeschrieben werden konnten.

Zur **Zessionsvereinbarung**, die der Bf mit der Oberbank abgeschlossen hatte, war Folgendes festzustellen:

Der Bf brachte zum Konto der Oberbank vor, dass diese auf Grund der Vorgangsweise der Volksbank die Zugangsmöglichkeiten des Geschäftsführers ebenfalls stark eingeschränkt habe; eine Kontosperre wurde offenbar nicht verfügt.

Die Zessionsvereinbarung wurde zur Sicherstellung eingeräumter Kredite geschlossen, ohne dass durch entsprechende Vertragsgestaltung dafür vorgesorgt worden wäre, dass auch bei einer Änderung der Verhältnisse die Bedienung der anderen Schulden, insbesondere der Abgabenschulden, durch diesen Vertrag nicht beeinträchtigt würde.

Laut vorgelegter Kontoauszüge langten auf dem Konto der Oberbank F zwischen 15.12. und 18.12.2008 noch Gutschriften in Höhe von rund 375.000,00 € ein.

Sollte der Bf auf Grund der Zessionsvereinbarung daran gehindert gewesen sein, diese Gutschriften zumindest zur anteiligen Begleichung der Abgabenschulden zu verwenden, läge auch diesfalls eine schuldhafte Pflichtverletzung vor, weil, wie oa., gegen den Gleichbehandlungsgrundsatz auch die Begünstigung anderer Gläubiger durch Schuldentilgungen durch Abtretung von Forderungen verstößt (Ritz, BAO<sup>5</sup>, § 9 Tz 11c).

Zu den **Nachforderungen an Lohnsteuer 2008 und Dienstgeberbeitrag 2008** auf Grund der GPLA vom 9.3.2009 war auf obige rechtliche Ausführungen zu verweisen.

In der Stellungnahme vom 2.8.2017 brachte der Bf keine Gründe vor, die geeignet gewesen wären, ein Verschulden an den Lohnsteuerfehlberechnungen auszuschließen.

Da es seine Aufgabe gewesen wäre, allfällig vorliegende Gründe aufzuzeigen, dass und aus welchen Gründen ihm ein Verschulden an den Fehlberechnungen (im Zeitpunkt der Auszahlung der Löhne) nicht anzulasten sei (VwGH 25.1.2000, 96/14/0080), war es nicht als rechtswidrig anzusehen, eine schuldhafte Pflichtverletzung anzunehmen.

Zu den haftungsgegenständlichen, im Zuge einer Lohnsteuerprüfung vorgeschriebenen Lohnabgaben 2008 war festzuhalten, dass der Festsetzung dieser Lohnabgaben erst nach Eröffnung des Konkursverfahrens keine Bedeutung beizumessen war, weil, wie o.a., entscheidend war, wann die Abgaben bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung abzuführen gewesen wären.

Die Vorschreibung von vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens fällig gewesenen Abgaben erst nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens änderte nichts daran, dass diese nicht zum Fälligkeitstermin entrichteten Abgaben während der Geschäftsführungstätigkeit des Bf fällig gewesen wären.

Gegenständlich resultierten die Lohnabgabennachforderungen aus den oben im Detail wiedergegebenen Feststellungen.

Nach Meinung der Richterin waren aber die wegen des Nichtansatzes bzw. zu geringen Ansatzes eines Sachbezuges für die Privatnutzung von arbeitgebereigenen Kraftfahrzeugen vorgenommenen Zurechnungen für den Monat Dezember 2008 außer Ansatz zu lassen, weil auch die Löhne für Dezember 2008 nicht mehr ausgezahlt wurden.

Von den diese Feststellung betreffenden Nachforderungen für das gesamte Jahr 2008 (Lohnsteuer: 9.498,96 €; Dienstgeberbeitrag: 972,00 €) war daher jeweils ein Zwölftel auszuscheiden (Lohnsteuer: 791,58 €; DB: 81,00 €) und der Beschwerde insoweit statzugeben.

Darüber hinaus wurden durch die Verbuchung der Gutschriften an Umsatzsteuer 2014 sowie der Körperschaftsteuer 2014 und 2015 die haftungsgegenständliche Lohnsteuer 2008 um weitere 1.098,11 € und der Dienstgeberbeitrag 2008 um weitere 562,00 € reduziert und war der Beschwerde auch insofern statzugeben.

Zu den **Beweisanträgen** war festzustellen, dass diese nicht ausreichend bestimmt und daher nicht aufzunehmen waren.

Aus den beantragten Zeugeneinvernahmen von GH, des damaligen Buchhalters KL und des Insolvenzverwalters Dr. M „zum gesamten Sachverhaltsthema“ sowie der geforderten Beischaffung des Konkursaktes war nicht zu erkennen, welche konkreten Tatsachenbehauptungen im Einzelnen erwiesen werden sollten (VwGH 27.3.2002, 98/13/0162, 0163).

Wird als Beweisantrag lediglich generell die Einvernahme von Zeugen gefordert, liegt ein ordnungsgemäßer Beweisantrag nicht vor.

Auch ein Beweisantrag auf Aktenbeischaffung ist untauglich, weil die Berufung auf einen Akt schlechthin kein zulässiges Beweisanbot darstellt [Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, BAO<sup>3</sup> § 183 E 41 (Stand 1.1.2005, rdb.at)].

Die Geltendmachung der Haftung liegt im **Ermessen** der Abgabenbehörde. Eine Begründung der Ermessensübung fand sich weder im Erstbescheid noch in der

Beschwerdevorentscheidung. Begründungsmängel im Abgabenverfahren können jedoch im Rechtsmittelverfahren saniert werden (Ritz, BAO<sup>5</sup>, § 93 Tz 16).

Zu berücksichtigen war insbesondere die Tatsache, dass die Haftungsschulden nur noch im Haftungswege eingebbracht werden können. Gegenständlich war daher dem Interesse der Allgemeinheit an der Abgabeneinbringung (Zweckmäßigkeitserwägung) der Vorzug zu geben gegenüber dem Interesse des Bf, nicht zur Haftung in Anspruch genommen zu werden (Billigkeitserwägung).

Zu seinen wirtschaftlichen Verhältnissen befragt (Fragebogen vom 8.7.2014) gab der Bf ua. an, bei der Fa. B-1 GmbH beschäftigt zu sein und dort – belegt durch eine Gehaltsabrechnung von April 2014 - monatlich netto 2.376,54 € zu verdienen.

Einem in der Finanzamtsdatenbank aufliegenden Jahreslohnzettel für 2016 zufolge beliefen sich seine steuerpflichtigen Bezüge in diesem Jahr auf 57.122,62 €.

Der Bf bewohnt ein in seinem Hälfteneigentum stehendes Wohnhaus (KG I, EZ 344); laut Grundbuch lasten auf dieser Liegenschaft keine Hypotheken.

Die dargestellten wirtschaftlichen Verhältnisse sprechen für die Einbringlichkeit der Haftungsschuld in einem überschaubaren Zeitraum.

Gegen eine Abgabeneinbringung im Haftungsweg sprechende Gründe waren weder erkennbar, noch legte der Bf solche dar.

Da dem Bf die schuldhafte Verletzung seiner abgabenrechtlichen Pflichten vorzuwerfen war, sprach die Vermutung für die Verursachung der Uneinbringlichkeit der Abgaben durch die Pflichtverletzung.

Im Ergebnis war die Haftungsinanspruchnahme des Bf für die im Spruch angeführten Abgaben rechtmäßig und zweckmäßig.

## **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 vorliegende Entscheidung war nicht von der Lösung einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung abhängig, sondern stützte sich auf die darin angeführten Entscheidungen.

Linz, am 21. August 2017