

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. Andrea Ornig über die Beschwerde des NN, vertreten durch RA, vom 22.05.2017 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 8/16/17 vom 19.04.2017, Steuernummer SN, betreffend Haftung gemäß § 9 BAO zu Recht erkannt:

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert. Der Beschwerdeführer wird für die folgenden Abgaben in der Höhe von insgesamt 86.594,79 Euro als Haftungspflichtiger in Anspruch genommen:

Abgabe	Fälligkeitstag	Betrag in Euro
Umsatzsteuer 2013	17.02.2014	5.819,49
Umsatzsteuer 05/2014	15.07.2014	3.099,12
Umsatzsteuer 09/2014	17.11.2014	95,27
Umsatzsteuer 10/2014	15.12.2014	3.685,82
Umsatzsteuer 11/2014	15.01.2015	3.661,02
Umsatzsteuer 12/2014	16.02.2015	1.802,44
Umsatzsteuer 2014	16.02.2015	8.611,49
Umsatzsteuer 01/2015	16.03.2015	6.319,76
Umsatzsteuer 02/2015	15.04.2015	5.325,93
Umsatzsteuer 03/2015	15.05.2015	3.185,18
Umsatzsteuer 04/2015	15.06.2015	1.438,88
Umsatzsteuer 05/2015	15.07.2015	5.324,16
Umsatzsteuer 06/2015	17.08.2015	3.367,50
Umsatzsteuer 07/2015	15.09.2015	3.372,84
Umsatzsteuer 08/2015	15.10.2015	3.515,82
Umsatzsteuer 09/2015	16.11.2015	4.598,72

Dienstgeberbeitrag 02/2014	17.03.2014	427,65
Zuschlag zum DB 02/2014	17.03.2014	58,57
Lohnsteuer 03/2014	15.04.2014	771,69
Dienstgeberbeitrag 03/2014	15.04.2014	590,36
Zuschlag zum DB 03/2014	15.04.2014	52,48
Lohnsteuer 04/2014	15.05.2014	711,68
Dienstgeberbeitrag 04/2014	15.05.2014	539,95
Zuschlag zum DB 04/2014	15.05.2014	48,00
Lohnsteuer 05/2014	16.06.2014	458,34
Dienstgeberbeitrag 05/2014	16.06.2014	513,85
Zuschlag zum DB 05/2014	16.06.2014	45,68
Lohnsteuer 06/2014	15.07.2014	135,84
Dienstgeberbeitrag 06/2014	15.07.2014	644,14
Zuschlag zum DB 06/2014	15.07.2014	57,26
Lohnsteuer 07/2014	18.08.2014	88,23
Dienstgeberbeitrag 07/2014	18.08.2014	392,42
Zuschlag zum DB 07/2014	18.08.2014	34,88
Lohnsteuer 08/2014	15.09.2014	88,23
Dienstgeberbeitrag 08/2014	15.09.2014	397,88
Zuschlag zum DB 08/2014	15.09.2014	35,37
Lohnsteuer 09/2014	15.10.2014	163,28
Dienstgeberbeitrag 09/2014	15.10.2014	454,20
Zuschlag zum DB 09/2014	15.10.2014	40,37
Lohnsteuer 10/2014	17.11.2014	310,79
Dienstgeberbeitrag 10/2014	17.11.2014	590,93
Zuschlag zum DB 10/2014	17.11.2014	52,52
Lohnsteuer 11/2014	15.12.2014	385,19
Dienstgeberbeitrag 11/2014	15.12.2014	762,32
Zuschlag zum DB 11/2014	15.12.2014	67,77
Lohnsteuer 12/2014	15.01.2015	273,04

Dienstgeberbeitrag 12/2014	15.01.2015	548,95
Zuschlag zum DB 12/2014	15.01.2015	48,79
Lohnsteuer 01/2015	16.02.2015	205,92
Dienstgeberbeitrag 01/2015	16.02.2015	480,33
Zuschlag zum DB 01/2015	16.02.2015	42,69
Lohnsteuer 02/2015	16.03.2015	205,92
Dienstgeberbeitrag 02/2015	16.03.2015	507,32
Zuschlag zum DB 02/2015	16.03.2015	45,10
Lohnsteuer 03/2015	15.04.2015	237,76
Dienstgeberbeitrag 03/2015	15.04.2015	562,96
Zuschlag zum DB 03/2015	15.04.2015	50,04
Lohnsteuer 04/2015	15.05.2015	719,58
Dienstgeberbeitrag 04/2015	15.05.2015	661,24
Zuschlag zum DB 04/2015	15.05.2015	58,78
Lohnsteuer 05/2015	15.06.2015	1.029,54
Dienstgeberbeitrag 05/2015	15.06.2015	818,65
Zuschlag zum DB 05/2015	15.06.2015	72,77
Lohnsteuer 06/2015	15.07.2015	320,10
Dienstgeberbeitrag 06/2015	15.07.2015	627,91
Zuschlag zum DB 06/2015	15.07.2015	55,81
Lohnsteuer 07/2015	17.08.2015	458,55
Dienstgeberbeitrag 07/2015	17.08.2015	650,62
Zuschlag zum DB 07/2015	17.08.2015	57,84
Lohnsteuer 08/2015	15.09.2015	415,84
Dienstgeberbeitrag 08/2015	15.09.2015	757,17
Zuschlag zum DB 08/2015	15.09.2015	67,30
Lohnsteuer 09/2015	15.10.2015	455,72
Dienstgeberbeitrag 09/2015	15.10.2015	593,98
Zuschlag zum DB 09/2015	15.10.2015	52,80
Lohnsteuer 10/2015	16.11.2015	1.062,68

Dienstgeberbeitrag 10/2015	16.11.2015	783,41
Zuschlag zum DB 10/2015	16.11.2015	69,64
Lohnsteuer 11/2015	15.12.2015	403,59
Dienstgeberbeitrag 11/2015	15.12.2015	963,50
Zuschlag zum DB 11/2015	15.12.2015	85,64

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

## **Entscheidungsgründe**

Der Beschwerdeführer (Bf.) fungierte seit dem Jahr 2003 als alleiniger handelsrechtlicher Geschäftsführer der G.GmbH. Diese war unbeschränkt haftende Gesellschafterin der G.KG.

Mit dem Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom x1, wurde über das Vermögen der KG ein Sanierungsverfahren ohne Eigenverwaltung eröffnet, das mit dem Beschluss des Gerichtes vom x2 in ein Konkursverfahren übergeführt wurde. Die Gesellschaft wurde aufgelöst.

Mit dem Beschluss vom x3 wurde das Konkursverfahren nach Schlussverteilung aufgehoben.

Mit dem Haftungsbescheid vom 19.04.2017 wurde der Bf. vom Finanzamt gemäß § 9 BAO zur Haftung für Abgabenschuldigkeiten der G.KG im Ausmaß von 97.501,24 Euro herangezogen.

Der Bf. sei seit 11.06.2003 Geschäftsführer der G.GmbH und daher gemäß § 18 GmbHG zu deren Vertretung berufen. Er sei daher auch verpflichtet gewesen, die abgabenrechtlichen Pflichten der G.KG zu erfüllen.

Die Umsatzsteuer sei nicht oder unzureichend gemeldet worden. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sei es Sache des Geschäftsführers, die Gründe darzulegen, die ihn ohne sein Verschulden daran gehindert haben, die ihm obliegende abgabenrechtliche Verpflichtung zu erfüllen, widrigenfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung gemäß § 9 Abs. 1 BAO angenommen werden könne. Der Geschäftsführer hafte für die nicht entrichteten Abgaben der Gesellschaft auch dann, wenn die Mittel, die ihm für die Entrichtung aller Verbindlichkeiten der Gesellschaft zur Verfügung standen, hiezu nicht ausreichten, es sei denn, er weise

nach, dass er diese Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet habe, die Abgabenschulden daher im Verhältnis nicht schlechter behandelt habe als andere Verbindlichkeiten.

Der zur Haftung herangezogene Geschäftsführer habe das Fehlen ausreichender Mittel zur Abgabenentrichtung nachzuweisen. Er habe auch darzutun, dass er die Abgabenforderungen bei der Verwendung der vorhandenen Mittel nicht benachteiligt habe.

Gegen den Bescheid brachte der Bf. am 22.05.2017 durch seinen Vertreter das Rechtsmittel der Beschwerde mit folgender Begründung ein:

*"Es wird bestritten, daß die im Haftungsbescheid aufgelisteten Abgabenschulden der G.KG tatsächlich bestehen, da dem Beschwerdeführer eine Abgabenschuld in diesem Ausmaß niemals mitgeteilt wurde und laufende Zahlungen bis zur Zahlungsunfähigkeit immer wieder geleistet wurden. Genaueres kann erst nach Durchführung einer Akteneinsicht ausgeführt werden.*

*Vor allem aber bestreitet der Beschwerdeführer jegliches Verschulden an der Nichtentrichtung dieser Abgaben: Zum Zeitpunkt der Fälligkeit standen ihm als Geschäftsführer nicht mehr liquide Mittel in ausreichendem Ausmaß zur Verfügung, um die Abgabenschuldigkeiten ohne Mißachtung des Gebotes der Gläubigergleichbehandlung zu erfüllen. Dies ist ins besondere aus den Berichten des Masseverwalters im Konkurs der G.GmbH einsehbar".*

Mit dem - unbeantwortet gebliebenen - Mängelbehebungsauftrag vom 26.07.2017 ersuchte das Finanzamt den Bf., eine genaue stichtagsbezogene Aufstellung (Fälligkeit der einzelnen Abgaben laut Haftungsbescheid) der Mittelverwendung vorzulegen.

Mit der Beschwerdevorentscheidung vom 14.11.2017 erklärte das Finanzamt die Beschwerde gemäß § 85 Abs. 2 BAO als zurückgenommen, weil der Mängelbehebungsauftrag nicht beantwortet worden sei.

Diese Beschwerdevorentscheidung wurde mit dem Bescheid des Finanzamtes vom 05.02.2018 gemäß § 299 Abs. 1 BAO aufgehoben.

Die Beschwerde vom 22.05.2017 gegen den Haftungsbescheid sei zwar inhaltlich mangelhaft gewesen, weil das Vorbringen laufender Abgabenzahlungen bis zur Zahlungsunfähigkeit nicht durch einen ordnungsgemäßen Liquiditätsstatus in Form einer Gegenüberstellung der liquiden Mittel und der Verbindlichkeiten zum jeweiligen Fälligkeitstag der haftungsgegenständlichen Abgaben belegt worden sei, die Erlassung eines Mängelbehebungsauftrages anstelle eines Ergänzungsersuchens sei jedoch rechtswidrig gewesen, weshalb die Beschwerdevorentscheidung, mit der die Beschwerde vom 22.05.2017 als zurückgenommen erklärt worden sei, wegen Rechtswidrigkeit aufzuheben sei.

Dem Aufhebungsbescheid wurde ein Ergänzungersuchen beigelegt, in dem der Bf. aufgefordert wurde, nachzuweisen, welcher Betrag bei Gleichbehandlung sämtlicher Gläubiger - bezogen auf den jeweiligen Fälligkeitszeitpunkt einerseits und dem Vorhandensein liquider Mittel andererseits - an die Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre.

Bisher sei weder der Nachweis einer Gläubigergleichbehandlung erbracht noch das Ausmaß der quantitativen Unzulänglichkeit der vorhandenen liquiden Mittel zu den jeweiligen Fälligkeitstagen im Rahmen einer ordnungsgemäßem Liquiditätsrechnung dargestellt worden.

Das Ergänzungersuchen blieb unbeantwortet, weshalb das Finanzamt die Beschwerde vom 22.05.2017 mit der Beschwerdevorentscheidung vom 14.05.2018 als unbegründet abwies.

Mit dem Schriftsatz vom 14.06.2018 (Vorlageantrag) beantragte der Bf. die Entscheidung über die Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht.

Die Beschwerdevorentscheidung sei unrichtig, weil die G.KG spätestens ab 31.08.2015 zahlungsunfähig gewesen sei, sodass die nach diesem Zeitpunkt fälligen Abgabenschulden des Unternehmens, insgesamt 10.211,99 Euro, nicht mehr vom Bf. zu verantworten seien.

Mit dem Vorhalt vom 26.09.2018 hielt das BFG dem Bf. vor, die im Haftungsbescheid angeführten Lohnabgaben (Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag) 02-12/2014 und 01-11/2015 seien laut Buchungsabfrage des Abgabenkontos StNr. SN am 01.06.2015, am 01.12.2015 und am 15.12.2015 gemeldet, aber nicht entrichtet worden.

Die im Haftungsbescheid angeführten Umsatzsteuervorauszahlungen 05/2014, 09-12/2014 und 01-09/2015 seien antragsgemäß im Sinne des § 21 Abs. 3 UStG 1994 festgesetzt worden.

Sollten daher die dem Finanzamt bekannt gegebenen Lohnabgaben und Umsatzsteuervorauszahlungen "tatsächlich nicht bestehen", sei dieses Vorbringen anhand der Unterlagen der Gesellschaft nachzuweisen.

Zum Vorbringen im Vorlageantrag, die G.KG sei spätestens ab 31.08.2015 zahlungsunfähig gewesen, wurde der Bf. ersucht, geeignete Unterlagen zum Nachweis des Nichtvorhandenseins liquider Mittel vorzulegen.

Der Bf. wurde auch darauf hingewiesen, dass die Beantwortung des Ergänzungersuchens des Finanzamtes vom 05.02.2018 nach wie vor ausstehe.

Der Vorhalt wurde nicht beantwortet.

Das Bundesfinanzgericht hat über die Beschwerde 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.*

*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.*

### Vertreterstellung

Unbestritten ist, dass der Bf. im haftungsrelevanten Zeitraum alleiniger handelsrechtlicher Geschäftsführer der Komplementär GmbH der Primärschuldnerin war. Bei einer GmbH & Co. KG wird die Gesellschaft durch die Komplementär GmbH, somit im Ergebnis durch deren Geschäftsführer vertreten. Dieser Geschäftsführer, der zum Personenkreis der §§ 80 ff BAO gehört, hat die abgabenrechtlichen Pflichten zu erfüllen, die der GmbH obliegen, und damit auch die abgabenrechtlichen Pflichten, die die KG treffen. Bei einer schuldhafte Pflichtverletzung haftet der Geschäftsführer der GmbH für die Abgaben der KG (VwGH 23.01.1997, 96/15/0107, VwGH 24.01.1996, 94/13/0069, siehe *Ritz*, BAO Kommentar<sup>6</sup>, § 9 Rz 1).

Zu den Pflichten des Bf. als Geschäftsführer der Komplementär GmbH gehörte es daher, die abgabenrechtlichen Verpflichtungen der Gesellschaft wahrzunehmen und für die Entrichtung der Abgaben aus den verwalteten Mitteln zu sorgen (siehe VwGH 22.09.1999, 96/15/0049, VwGH 03.09.2008, 2006/13/0121, VwGH 29.04.2010, 2008/15/0085).

Die abgabenrechtlichen Verpflichtungen bestanden u.a. in der Pflicht zur Führung von Büchern und Aufzeichnungen sowie deren Aufbewahrung, in der Erfüllung der Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflichten der Gesellschaft, in der Abgabenerklärungspflicht sowie in der Verpflichtung, die vom Vertretenen geschuldeten Abgaben zu entrichten.

### Uneinbringlichkeit der Abgaben

Die Haftung nach § 9 BAO ist eine Ausfallhaftung und setzt die objektive Uneinbringlichkeit der betreffenden Abgaben im Zeitpunkt der Inanspruchnahme des Haftenden voraus (VwGH 22.09.1999, 96/15/0049).

Die objektive Uneinbringlichkeit der verfahrensgegenständlichen Abgaben steht zweifelsfrei fest, da die Primärschuldnerin nach der Aktenlage aufgelöst und das Konkursverfahren nach Schlussverteilung aufgehoben wurde. Eine (auch nur teilweise)

Einbringlichmachung der noch aushaltenden Abgabenverbindlichkeiten bei der nicht mehr existenten Gesellschaft ist daher nicht möglich.

Die im angefochtenen Bescheid geltend gemachten Haftungsbeträge wurden um die im Konkursverfahren ausgeschüttete Quote von x% gekürzt; insoweit war der Bescheid zu Gunsten des Bf. abzuändern.

Der Aufforderung, das Nichtvorhandensein von Barmitteln bei der KG ab 31.08.2015 nachzuweisen, kam der Bf. nicht nach. Da somit das Vorbringen, die Gesellschaft sei spätestens ab 31.08.2015 zahlungsunfähig gewesen, durch keinerlei Unterlagen belegt wurde, kann der Einwand, der Bf. sei für Abgabenschulden des Unternehmens in der Höhe von 10.211,99 Euro nicht verantwortlich, nicht berücksichtigt werden.

Vorbringen gegen die Höhe der verfahrensgegenständlichen Abgaben

Hinsichtlich der haftungsgegenständlichen Umsatzsteuer 2013 und 2014 ergingen nach der Aktenlage am 27.08.2015 der Umsatzsteuerbescheid 2013 und am 15.03.2017 der Umsatzsteuerbescheid 2014. Beide Bescheide wurden dem Bf. mit dem Haftungsbescheid übermittelt.

Gemäß § 248 BAO kann der Haftungspflichtige nicht nur gegen den Haftungsbescheid und damit gegen seine Heranziehung zur Haftung, sondern innerhalb der für die Einbringung der Bescheidbeschwerde gegen den Haftungsbescheid offen stehenden Frist auch gegen die Abgabenanspruchsbescheide Bescheidbeschwerde einbringen.

Geht daher einem Haftungsbescheid ein Abgabenbescheid an die GmbH voran, ist die Behörde daran gebunden und hat sich in der Entscheidung über die Heranziehung zur Haftung hinsichtlich des Grundes und der Höhe der Abgabe an diesen Abgabenbescheid zu halten (VwGH 29.04.2010, 2008/15/0085).

Vorbringen gegen die Umsatzsteuernachforderungen 2013 und 2014 können demnach nicht im gegenständlichen Haftungsverfahren geltend gemacht werden.

Geht einem Haftungsbescheid kein Abgabenbescheid voran, so ist die Frage, ob und in welchem Ausmaß ein Abgabenanspruch gegeben ist, als Vorfrage im Haftungsverfahren zu entscheiden.

Die im Haftungsbescheid angeführten Lohnabgaben (Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag) 02-12/2014 und 01-11/2015 wurden laut Buchungsabfrage des Abgabenkontos StNr. SN am 01.06.2015, am 01.12.2015 und am 15.12.2015 gemeldet, aber nicht entrichtet.

Die im Haftungsbescheid angeführten Umsatzsteuervorauszahlungen 05/2014, 09-12/2014 und 01-09/2015 wurden antragsgemäß im Sinne des § 21 Abs. 3 UStG 1994 festgesetzt.

Der Bf. wurde im Vorhalt vom 26.09.2018 aufgefordert, sein Vorbringen, die dem Finanzamt bekannt gegebenen Lohnabgaben und Umsatzsteuervorauszahlungen "bestehen tatsächlich nicht", anhand von Unterlagen nachzuweisen. Einen derartigen Nachweis hat der Bf. nicht erbracht, weshalb die Höhe der Abgabenansprüche keine Änderung erfährt.

### Schuldhafte Pflichtverletzung

Die Haftung nach § 9 BAO ist eine verschuldensabhängige Haftung. Voraussetzung für die Haftung nach § 9 BAO ist daher ein Verschulden des Vertreters an der Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten der vertretenen Gesellschaft.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes darf der Vertreter bei der Entrichtung von Schulden die Abgabenschulden nicht schlechter behandeln als andere Schulden; er hat die Schulden im gleichen Verhältnis zu befriedigen (Gleichbehandlungsgrundsatz). Eine Verletzung des Gleichbehandlungsgrundsatzes kann sich nicht nur bei der Tilgung bereits bestehender Verbindlichkeiten, sondern auch bei sogenannten Zug-um-Zug-Geschäften ergeben (VwGH 22.12.2015, Ra 2015/16/0128).

Was die haftungsgegenständlichen Abgaben betrifft, erstreckt sich die Haftung des Vertreters, wenn die liquiden Mittel nicht zur Begleichung sämtlicher Schulden gereicht haben und der Vertreter nur deswegen haftet, weil er die Abgabenforderungen nicht wenigstens anteilig befriedigt und somit die Abgabengläubiger benachteiligt hat, nur auf jenen Betrag, um den bei gleichmäßiger Behandlung sämtlicher Gläubiger die Abgabenbehörde mehr erlangt hätte, als sie infolge des pflichtwidrigen Verhaltens des Vertreters tatsächlich bekommen hat (VwGH 27.08.2008, 2006/15/0165).

Da der Nachweis, welcher Betrag bei Gleichbehandlung sämtlicher Gläubiger an die Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre, dem Bf. oblag (siehe unter vielen VwGH 24.02.2010, 2006/13/0094, zuletzt VwGH 24.01.2017, Ra 2015/16/0078), wurde er von der Abgabenbehörde in mehreren Vorhalten (Mängelbehebungsauftrag vom 26.07.2017, Ergänzungersuchen vom 05.02.2018, Vorhalt vom 26.09.2018) aufgefordert, zu den jeweiligen Fälligkeitstagen der Abgaben eine Aufstellung sämtlicher Gläubiger, der auf die einzelnen Verbindlichkeiten geleisteten Zahlungen sowie aller verfügbar gewesenen liquiden Mittel beizubringen. Gemäß der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hat eine Beschwerdevorentscheidung die Wirkung eines Vorhaltes (z.B. VwGH 10.03.1994, 92/15/0164), sodass auch die Ausführungen in der Beschwerdevorentscheidung vom 14.05.2018 als nochmalige Aufforderung zur Vorlage von Gleichbehandlungsnachweisen zu verstehen sind.

Einen Nachweis, welcher konkrete Abgabenbetrag auch bei einer gleichmäßigen Befriedigung der Gläubiger hinsichtlich der übrigen haftungsrelevanten Zeiträume uneinbringlich geworden wäre, hat der Bf. trotz dieser oftmaligen Aufforderungen nicht erbracht.

Berichte des Masseverwalters im Konkurs der Primärschuldnerin können diesen vom Bf. zu erbringenden Nachweis nicht ersetzen. So hat auch der VwGH (siehe Erkenntnis vom 24.02.2011, 2009/16/0108) judiziert, dass die Vorlage des Anmeldungsverzeichnisses der Gläubiger im Konkurs als Gleichbehandlungsnachweis ungeeignet ist, weil in die rechnerische Darstellung des Nachweises (Verhältnisrechnung) die gesamte Einnahmen- und Liquiditätssituation - bezogen auf die jeweiligen Fälligkeitszeitpunkte - einzubeziehen ist. Es erübrigt sich daher, wie beantragt, in den Insolvenzakt der KG Einschau zu nehmen.

Der Vertreter erfährt nur dann eine Einschränkung der Haftung, wenn er den Nachweis erbringt, welcher konkrete Abgabenbetrag auch bei einer gleichmäßigen Befriedigung der Gläubiger uneinbringlich geworden wäre (VwGH 28.02.2002, 96/15/0224).

Hat der Geschäftsführer aber nicht dargetan, weshalb er für die rechtzeitige Entrichtung der bei der Gesellschaft angefallenen Abgaben gesorgt hat, darf die Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung annehmen (siehe nochmals VwGH 27.01.2011, 2009/16/0108).

Die pauschale Behauptung, dem Bf. seien zu den Fälligkeitszeitpunkten liquide Mittel nicht in ausreichendem Ausmaß zur Verfügung gestanden, ist ohne entsprechende Nachweise nicht von Relevanz.

Die Heranziehung des Bf. zur Haftung der Abgabenverbindlichkeiten der Gesellschaft erfolgte daher zu Recht; wie bereits oben ausgeführt, wurde die im Konkursverfahren ausgeschüttete Quote nunmehr berücksichtigt.

## Kausalität

Im Fall des Vorliegens einer schuldhaften Pflichtverletzung spricht nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes eine Vermutung für die Verursachung der Uneinbringlichkeit der Abgaben durch die Pflichtverletzung und den Rechtswidrigkeitszusammenhang. Die Pflichtverletzung ist demnach kausal für die Uneinbringlichkeit (siehe dazu VwGH 17.10.2001, 2001/13/0127, VwGH 29.05.2001, 2001/14/0006).

Im vorliegenden Fall war die pflichtwidrige Nichtentrichtung der im Haftungsbescheid angeführten Abgaben kausal für deren Uneinbringlichkeit. Dieses pflichtwidrige Verhalten ist dem Bf. als verantwortlichen Geschäftsführer der Gesellschaft zuzurechnen. Von einem Rechtswidrigkeitszusammenhang ist demnach auszugehen, zumal der Bf. auch selbst nichts Gegenteiliges vorbringt.

## Lohnsteuer

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kommt bei der Lohnsteuer der Gleichbehandlungsgrundsatz nicht zum Tragen. Aus der Bestimmung des § 78 Abs. 3 EStG 1988, wonach in Fällen, in denen die dem Arbeitgeber zur Verfügung stehenden Mittel zur Zahlung des vollen vereinbarten Arbeitslohnes nicht ausreichten, die Lohnsteuer von dem tatsächlich zur Auszahlung gelangenden niedrigeren Betrag zu berechnen und einzubehalten ist, ergibt sich nämlich, dass jede vom Geschäftsführer einer GmbH vorgenommene Zahlung voller vereinbarter Arbeitslöhne, wenn die zur Verfügung stehenden Mittel nicht auch für die darauf entfallende Lohnsteuer ausreichen, eine schuldhafte Verletzung seiner abgabenrechtlichen Pflicht mit den Rechtsfolgen des § 9 Abs. 1 BAO darstellt (siehe zuletzt VwGH 19.10.2017, Ra 2016/16/0097, und die dort zitierte Vorjudikatur).

Nachweise dafür, dass die Löhne nicht bzw. nicht zur Gänze ausbezahlt wurden, wurden nicht erbracht.

## Ermessen

Nach Lehre und Rechtsprechung ist die Heranziehung zur Haftung in das Ermessen der Abgabenbehörde gestellt, wobei die Ermessensentscheidung im Sinne des § 20 BAO innerhalb der vom Gesetz gezogenen Grenzen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen ist. Dem Gesetzesbegriff "Billigkeit" ist dabei die Bedeutung "berechtigte Interessen der Partei", dem Gesetzesbegriff "Zweckmäßigkeit" die Bedeutung "öffentliches Anliegen an der Einbringung der Abgaben" beizumessen.

Wesentliches Ermessenskriterium ist die Vermeidung eines endgültigen Abgabenausfalls. Aus dem auf die Hereinbringung der Abgabenschuld beim Haftenden gerichteten Besicherungszweck der Haftung folgt, dass die Geltendmachung der Haftung in der Regel ermessenskonform ist, wenn die betreffende Abgabe beim Primärschuldner uneinbringlich ist (VwGH 25.06.1990, 89/15/0067).

Ist eine Einbringlichmachung bei der Primärschuldnerin unzweifelhaft nicht möglich, kann die Frage der Einbringlichkeit der Haftungsschuld beim Haftenden von der Abgabenbehörde bei ihren Zweckmäßigkeitsüberlegungen vernachlässigt werden (VwGH 16.12.1999, 97/16/0006).

Es war daher zweckmäßig, den bei der Gesellschaft Bf. zur Haftung für jene Abgaben, die aufgrund seines pflichtwidrigen Verhaltens (Nichtabfuhr) bei der Gesellschaft uneinbringlich geworden sind, heranzuziehen.

## 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 Verwaltungsgerichts-

hofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Das Erkenntnis gründet sich auf die oben wieder gegebene ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, weshalb eine Revision nicht zulässig ist.

Graz, am 3. Dezember 2018