

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch R über die Beschwerde des X, Adresse, vertreten durch V, vom 16.02.2017 gegen den Bescheid des Finanzamtes Oststeiermark vom 20.01.2017, Abgabekontonummer N, betreffend Haftung gemäß § 9 BAO zu Recht erkannt:

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Der Beschwerdeführer wird gemäß § 9 BAO zur Haftung für folgende Abgaben der T.GmbH in der Höhe von insgesamt 9.214,27 herangezogen:

Abgabenart	Fälligkeit	Höhe in Euro
Lohnsteuer 01/2014	17.02.2014	238,11
Lohnsteuer 02/2014	17.03.2014	238,11
Lohnsteuer 03/2014	15.04.2014	243,90
Lohnsteuer 04/2014	15.05.2014	232,32
Lohnsteuer 05/2014	16.06.2014	238,11
Lohnsteuer 06/2014	15.07.2014	238,11
Lohnsteuer 07/2014	18.08.2014	183,92
Lohnsteuer 11/2014	15.12.2014	1.330,82
Dienstgeberbeitrag 11/2014	15.12.2014	698,21
Zuschlag zum DB 11/2014	15.12.2014	60,51
Lohnsteuer 12/2014	15.01.2015	1.052,51
Dienstgeberbeitrag 12/2014	15.01.2015	875,36
Zuschlag zum DB 12/2014	15.01.2015	75,85
Lohnsteuer 01/2015	16.02.2015	768,53
Dienstgeberbeitrag 01/2015	16.02.2015	463,83
Zuschlag zum DB 01/2015	16.02.2015	40,20

Kraftfahrzeugsteuer 10-12/2014	16.02.2015	1.345,44
Kammerumlage 10-12/2014	16.02.2015	122,52
Kammerumlage 01-03/2015	15.05.2015	48,14
Lohnsteuer 06/2015	15.07.2015	719,77

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

### **Entscheidungsgründe**

Der Beschwerdeführer (Bf.) war seit der Errichtung der T.GmbH im Jahr X deren alleiniger handelsrechtlicher Geschäftsführer.

Mit dem Beschluss des Landesgerichtes für ZRS Graz vom 2015, wurde über das Vermögen der Gesellschaft das Konkursverfahren eröffnet.

Mit dem Beschluss vom 2015 bestätigte das Gericht den Sanierungsplan (Quote 20%) und hob den Konkurs auf.

Die Gesellschaft wurde mit dem Beschluss der Generalversammlung vom 2016 fortgesetzt.

Im Vorhalt vom 11.11.2016 teilte das Finanzamt dem Bf. mit, am Abgabenkonto der T.GmbH hafteten Abgaben in der Höhe von 9.936,10 Euro unberichtigt aus. Die Abgaben seien uneinbringlich.

Dem Bf. sei in seiner Funktion als Geschäftsführer die Wahrnehmung der abgabenrechtlichen Verpflichtungen der Gesellschaft oblegen.

Sofern die Gesellschaft bereits zu den jeweiligen Fälligkeitstagen der Abgaben nicht mehr über ausreichend liquide Mittel zur (vollen) Bezahlung aller Verbindlichkeiten verfügt habe, werde der Bf. ersucht, dies durch eine Auflistung sämtlicher Gläubiger ab dem Zeitpunkt der Abgabefälligkeiten gleichzeitig oder früher fällig gewordenen Forderungen darzulegen. In dieser Aufstellung seien alle Gläubiger sowie die auf einzelne Verbindlichkeiten geleisteten Zahlungen (Quoten) enthalten sein. Alle verfügbar gewesen liquiden Mittel seien anzugeben bzw. gegenüber zu stellen.

Im Fall der Nichterbringung der Nachweise gehe das Finanzamt davon aus, dass der Bf. die ihm obliegende Verpflichtung zur Entrichtung der Abgaben aus den verwalteten Mitteln schuldhaft verletzt habe und diese Pflichtverletzung für den Abgabenausfall bei der Gesellschaft ursächlich sei. In diesem Fall hafte der Bf. für die uneinbringlichen Abgaben in vollem Ausmaß.

Im Rückstand sei ein beträchtlicher Teil an Lohnabgaben enthalten. Unter Bezugnahme auf die Kürzungspflicht im Sinne der §§ 79 Abs. 1 und 78 Abs. 3 EStG werde um Bekanntgabe ersucht, ob die Löhne und Gehälter bis April 2016 in ungekürzter Höhe zur Auszahlung gelangt seien.

In der Vorhaltsbeantwortung vom 06.12.2016 beantragte der Vertreter des Bf., von der Inanspruchnahme der persönlichen Haftung des Geschäftsführers Abstand zu nehmen und führte dazu aus wie folgt:

*"Das Unternehmen hat die Löhne und Abgaben ordnungsgemäß bezahlt. Die angesprochenen Beträge entstammen einer nachträglichen Prüfung, wobei hiezu zu bemerken ist, dass sich das Unternehmen des Steuerberatungsbüros S1 bedient hat, das sowohl mit der Erstellung der Jahreserklärungen, als auch mit der monatlichen Lohnabrechnung beauftragt war. Sämtliche Unterlagen wurden ordnungsgemäß an dieses Unternehmen übergeben. Während des laufenden Betriebs sind die nunmehr geltend gemachten Beträge nicht angefallen. Bedient sich also ein Unternehmen eines befugten Gewerbsmannes zur Erbringung von Abrechnungsleistungen, in dem Fall eines Steuerberatungsbüros, so kann den Geschäftsführer kein Verschulden treffen, wenn dieses die Lohnverrechnung falsch vornimmt. Die Daten wurden ordnungsgemäß eingeliefert.*

*Darüber hinaus ist zu bemerken, dass das Unternehmen einen Sanierungsplan abgeschlossen und eine 20 % Barquote bezahlt hat, die bei diesen Beträgen jedenfalls zu berücksichtigen ist, sofern das Finanzamt den Betrag ordnungsgemäß angemeldet hat.*

*Das Unternehmen hat in der Phase vor Insolvenzeröffnung nicht mehr über ausreichend liquide Mittel verfügt, um alle Verbindlichkeiten voll zu bezahlen. Ich lege dieser Äußerung das Anmeldeverzeichnis bei, aus dem ersichtlich ist, bei welchen Gläubigern welche Beträge offen waren. Weiters lege ich bei eine vom im Insolvenzverfahren beauftragten Steuerberatungsbüro S2 angefertigte Liste, aus der sich ergibt, dass von den Lieferantenverbindlichkeiten von ursprünglichen € 103.246,69 € 62.016,71, somit 60 % bezahlt wurden. An das Finanzamt wurden von den offenen Verbindlichkeiten von € 26.859,41 € 19.044,24, somit 70 % bezahlt. An die GKK wurden von offenen € 9.280,09 € 4.753,46, somit 51 % bezahlt. Das Finanzamt wurde somit zumindest gleich, in Wahrheit sogar besser behandelt, als die übrigen Lieferanten und Körperschaften.*

*Zur Rechtfertigung wird weiters festgehalten, dass auch von der GKK ein Haftungsverfahren eingeleitet wurde, im Rahmen dessen die gleichmäßige Bedienung der Gläubiger nachgewiesen wurde, wobei die GKK mitgeteilt hat, dass eine Haftungsinanspruchnahme aufgrund der erfolgten Rechtfertigung und dem Nachweis der Gleichbehandlung nicht erfolgt."*

Mit dem Haftungsbescheid vom 20.01.2017 wurde der Bf. gemäß § 9 BAO zur Haftung für Abgabenschuldigkeiten (Lohnsteuer 01-07/2014, Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 11/2014 bis 01/2015, Lohnsteuer 06/2015, Kraftfahrzeugsteuer 10-12/2014, Kammerumlage 01-03 und 04-06/2015) der T.GmbH im Gesamtausmaß von 9.936,10 Euro herangezogen.

Begründend wurde ausgeführt, die angeführten Abgaben seien nicht an den Fälligkeitstagen entrichtet worden. Die Beträge seien um die 20%ige Sanierungsquote gekürzt worden.

Gegen den Bescheid brachte der Bf. durch seinen Vertreter das Rechtsmittel der Beschwerde wegen Mangelhaftigkeit des Verfahrens und unrichtiger rechtlicher Beurteilung ein:

#### *I. Zur Mangelhaftigkeit des Verfahrens*

.....

*Die erkennende Behörde hat es unterlassen, zu prüfen, aus welchem Zeitraum die Abgabenschuldigkeiten resultieren. Insbesondere, ob sie aus laufenden Abgaben resultieren, oder bei einer Betriebsprüfung zu einem späteren Zeitpunkt festgestellt wurden.*

*Der Beschwerdeführer hat bereits in seiner Stellungnahme vom 06.12.2016 ausgeführt, dass die angesprochenen Beträge, die nunmehr im Rahmen der Haftung gegen ihn geltend gemacht werden, sich aus einer nachträglichen Prüfung ergeben haben, wobei sich das Unternehmen laufend des Steuerberatungsbüros S1 bedient habe. Dieses war auch mit der Erstellung der Jahreserklärungen und den monatlichen Lohnabrechnungen beauftragt. Sämtliche Unterlagen wurden ordnungsgemäß übergeben. Während des laufenden Betriebs sind die nunmehr geltend gemachten Beträge nicht angefallen. Die erkennende Behörde hätte daher im Rahmen ihrer Verpflichtung zur Feststellung des entscheidungswesentlichen Sachverhalts prüfen müssen, ob einerseits seitens des Beschwerdeführers das Steuerberatungsbüro beauftragt war und diesem auch die laufenden Unterlagen übergeben wurden. Weiters wäre zu prüfen gewesen, ob sich die nunmehr der Entscheidung zu Grunde liegenden Beträge aus nachträglich festgestellten Beträgen im Rahmen einer Betriebsprüfung ergeben haben, oder ob die laufenden Beträge abgeführt worden sind. Wäre diese Prüfung ordnungsgemäß erfolgt, hätte die Bescheid erlassende Behörde festgestellt, dass der Beschwerdeführer sich einerseits eines befugten Gewerbsmanns zur Erbringung der Lohnverrechnung bedient hat und die laufenden Abgaben, die sich aufgrund der vom Steuerberater gelieferten Unterlagen ergeben haben, immer ordnungsgemäß bezahlt hat. Es hätte weiters festgestellt, dass sich die nunmehr der Haftung zugrunde gelegten Beträge aus einer nachträglichen Prüfung ergeben.*

*Diese Feststellung des zugrunde liegenden Sachverhaltes wäre insbesondere deshalb notwendig gewesen, weil, wie die Behörde richtig ausführt, eine Haftungsinanspruchnahme nur dann erfolgen kann, wenn es ein Verschulden des Vertreters gibt. Nachdem sich der als Vertreter nunmehr in Anspruch genommene Geschäftsführer eines befugten Gewerbsmannes zur Erfüllung der Pflichten bedient (sic)*

## *II. Zur unrichtigen rechtlichen Beurteilung*

*Grundlage für die Haftungsinanspruchnahme ist vorerst, dass die Behörde nachzuweisen hat, dass der Haftende die zur Verfügung stehenden Mittel auf alle Gläubiger gleich verteilt hat. Tatsächlich wurde das Anmeldeverzeichnis vorgelegt, aus dem ersichtlich ist, bei welchen Gläubigern welche Beträge offen waren. Das in der Insolvenz beauftragte Steuerberatungsbüro S2 hat eine entsprechende Liste angefertigt, aus der sich ergibt, dass von den Lieferantenverbindlichkeiten 60 % bezahlt wurden. An das Finanzamt wurden von den offenen Verbindlichkeiten 70 % bezahlt und an die GKK 51 %, sodass die Abgabenbehörde jedenfalls besser bedient wurde, als alle übrigen Gläubiger.*

*Die der Haftung zugrunde gelegte Verbindlichkeit wurde im Rahmen einer Betriebsprüfung erst im Jahr 2015 festgestellt, wobei die nunmehr geltend gemachten Beträge nahezu ausschließlich den Zeitraum 1 bis 12 2014 betreffen.*

*In der Folge kam es bereits im Juli 2015 zur Insolvenzeröffnung. Davor wurden die Gläubiger, wie sich aus der Aufstellung ergibt, jedenfalls gleich behandelt. Es kann somit den Geschäftsführer an der Nichtbezahlung dieser Beträge kein Verschulden treffen, weil er die Beiträge überhaupt nicht kannte und die Beiträge erst zu einem viel späteren Zeitpunkt vorgeschrieben wurden. Er konnte die Beiträge auch deshalb nicht kennen, weil er sich zurecht darauf verlassen konnte, dass ein befugter Gewerbsmann wie das Steuerberatungsbüro die Abrechnungen, für die es die Unterlagen erhält, ordnungsgemäß und nach den gesetzlichen Bestimmungen vornimmt.*

*Da somit kein Verschulden vorliegt und andererseits sämtliche Gläubiger gleich behandelt wurden, ja sogar das Finanzamt besser behandelt wurde, als alle übrigen Gläubiger, bleibt kein Raum für eine Haftungsinanspruchnahme des Geschäftsführers. Hätte die Behörde ordnungsgemäß den Zeitpunkt der Betriebsprüfung festgestellt und festgestellt, dass die Beträge erst im Nachhinein vorgeschrieben wurden und es danach zur Insolvenzeröffnung kam, wäre auch eine entsprechende Grundlage vorhanden gewesen, um festzustellen, dass kein Raum für eine Haftungsinanspruchnahme ist." ...*

Mit der Beschwerdeentscheidung vom 08.09.2017 wies die belangte Behörde die Beschwerde als unbegründet ab.

Bei der Lohnsteuerprüfung seien Abfuhrdifferenzen festgestellt worden. Es sei am Bf. gelegen, die Gründe darzulegen, die ihn ohne sein Verschulden gehindert haben, die ihm obliegenden abgabenrechtlichen Verbindlichkeiten zu erfüllen. Die Aussage, dass sich der

Bf. eines befugten Gewerbsmanns zur Erbringung der Lohnverrechnung bedient habe, reiche nicht aus.

Der Bf. sei auch zur Haftung von Kraftfahrzeugsteuer und Kammerumlage herangezogen worden. Bereits im Haftungsbescheid sei darauf hingewiesen worden, dass eine Gläubigergleichbehandlung nur für den Monat Juni 2015 vorgelegt worden sei. Im Hinblick auf die Fälligkeitstage dieser Abgaben sei der Bf. zur Haftung für diese Abgaben heranzuziehen.

Es seien keine Unterlagen vorgelegt worden, die eine Gläubigergleichbehandlung nachwiesen. Die Haftung werde daher in vollem Umfang geltend gemacht.

Mit dem Schriftsatz vom 10.10.2017 beantragte der Bf. die Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht. Darin wird vorgebracht:

*Ergänzend hiezu führt der Beschwerdeführer noch aus, dass in der Beschwerdevorentscheidung auf die von ihm geltend gemachten Punkte der Mangelhaftigkeit des Verfahrens nicht eingegangen wurde. Tatsächlich ist es so, dass, wie auch in der Beschwerdevorentscheidung ausgeführt wird, Voraussetzung für eine Durchgriffshaftung jedenfalls ein Verschulden des Geschäftsführers ist. Es kann einem Geschäftsführer unter keinen Umständen zugemutet werden, dass er selbst in der Lage ist, sämtliche Abgaben richtig zu berechnen. Zu diesem Zweck bedient sich jeder Unternehmer eines Steuerberaters, der über eine entsprechende fachliche Qualifikation mit Berufsbefugnis verfügen muss.*

*Der Beschwerdeführer hat sämtliche Unterlagen der jeweiligen Monate seinem Steuerberater übergeben, wobei dieser offensichtlich falsche Erklärungen an das Finanzamt weitergeleitet hat und auch die zu leistenden Beträge falsch berechnet hat. Unstrittig ist aber, dass der Geschäftsführer jene vom Steuerberater ermittelten Beträge zur Gänze einbezahlt hat und es zu diesem Zeitpunkt bis zur Lohnsteuerprüfung keinerlei Abfuhrdifferenzen gab. Die Zahlungen, die der Geschäftsführer geleistet hat stimmten immer mit den Berechnungen, die der Steuerberater aufgestellt hatte, überein und wurden diese Beträge auch tatsächlich abgeführt.*

*Es würde jedenfalls den Verantwortungsgrundsatz überspannen, wenn von einem Geschäftsführer verlangt wird, dass dieser selbst vom Steuerberater ermittelte Beträge an Hand von Unterlagen die ihm zur Verfügung gestellt wurden nochmals überprüft, wozu er fachlich überhaupt nicht in der Lage ist. Genau dafür bedient man sich eines Steuerberaters, wie man sich eben in Rechtsangelegenheiten eines Rechtsanwalts bedient und auch nicht in der Lage ist Rechtsmittel, Klagen, oder rechtliche Beurteilungen selbst durchzuführen.*

*Es ist mit Sicherheit eine ausreichende Rechtfertigung im Sinne des Gesetzes, wenn der Geschäftsführer ausführt, dass er nur dadurch an der ordnungsgemäßen Abfuhr gehindert war, dass eben sein Steuerberater offensichtlich falsche Beträge ermittelt hat, er aber jene*

*Beträge bezahlt hat, die vom Steuerberater ermittelt wurden. Hier kann kein Verschulden des Geschäftsführers vorliegen. Auch die Behörde vermag nicht klar zu stellen, wo denn das Verschulden liegen soll, wenn man sich eines befugten Gewerbsmannes, der über eine entsprechende Berufsbefugnis verfügt, bedient und genau jene Beträge abführt, die dieser ermittelt. Auf die Gleichbehandlung wurde hingewiesen." ...*

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 eingebracht 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 T.GmbH war.

Zu den Pflichten des Bf. gehörte es, die abgabenrechtlichen Verpflichtungen der Gesellschaft wahrzunehmen und für die Entrichtung der Abgaben aus den verwalteten Mitteln zu sorgen (siehe VwGH 10.11.1993, 91/13/0181).

Die vom Geschäftsführer für die Gesellschaft zu erfüllenden 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 von der 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 das über die Primärschuldnerin mit dem Beschluss vom 2015 eröffnete Konkursverfahren mit der rechtskräftigen Bestätigung des Sanierungsplanes mit einer

Quote von 20% am 2015 beendet wurde, weshalb eine Einbringlichmachung der noch zu 80% aushaftenden Abgabenverbindlichkeiten bei der Gesellschaft ausgeschlossen ist.

Die Haftungsinanspruchnahme des Bf. erfolgte auf den um die 20%-Quote verminderten Teil der haftungsgegenständlichen, am Abgabenkonto der Gesellschaft aushaftenden Abgabenschuldigkeiten.

### 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.

Die in § 80 BAO dem Vertreter auferlegten Pflichten umfassen auch die rechtzeitige Entrichtung der für die Gesellschaft anfallenden Abgaben (VwGH 03.09.2008, 2006/13/0121). Abgabenrechtliche Pflichten wurden nicht erfüllt, wenn Abgaben, die zu entrichten gewesen wären, nicht entrichtet worden sind (VwGH 16.12.1999, 96/15/0104).

Die Abgabentrichtungspflicht besteht nur insoweit, als hierfür liquide Mittel vorhanden sind. Wird eine Abgabe nicht entrichtet, weil der Vertretene überhaupt keine liquiden Mittel zur Verfügung hatte, so verletzt der Vertreter keine abgabenrechtliche Pflicht (VwGH 07.12.2000, 2000/16/0601).

Dass die Gesellschaft im haftungsgegenständlichen Zeitraum über keine liquiden Mittel verfügt hat, wurde nicht vorgebracht.

Im Schriftsatz vom 06.12. 2016 führte der Bf. vielmehr aus, das Unternehmen habe "in der Phase vor Insolvenzeröffnung" nicht mehr über ausreichend liquide Mittel verfügt, um alle Verbindlichkeiten voll zu bezahlen. Da der Gesellschaft im Haftungszeitraum daher offensichtlich liquide Mittel zur Verfügung standen (siehe auch laufende Lohnzahlungen und erzielte Umsätze laut Buchungsabfrage des Abgabenkontos StNr. N), war der Bf. zur (anteiligen) Entrichtung der Abgabenschulden verpflichtet.

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).

Die Kraftfahrzeugsteuer und die Kammerumlage sind Selbstbemessungsabgaben (§ 6 Abs. 3 KfzStG, § 122 Abs. 5 Wirtschaftskammergesetz 1998).



Die Kraftfahrzeugsteuer 10-12/2014 sowie die Kammerumlage 10-12/2014 wurden zwar gemeldet, aber nicht abgeführt. Die Kammerumlage 01-03/2015 wurde verspätet gemeldet und ebenfalls nicht entrichtet.

Die Lohnabgaben für die Monate November und Dezember 2014 sowie Jänner 2015 wurden nach der Aktenlage verspätet (im Juni 2015) gemeldet und zur Gänze nicht entrichtet.

Die Lohnsteuer 06/2015 wurde ebenfalls verspätet gemeldet und nicht entrichtet.

Das Vorbringen in der Beschwerde, "die der Haftung zugrunde gelegte Verbindlichkeit wurde im Rahmen einer Betriebsprüfung erst im Jahr 2015 festgestellt", entspricht daher - ausgenommen die Lohnsteuer der Monate 01-07/2014 - nicht den Tatsachen.

Im Übrigen ist darauf hinzuweisen, dass es nicht von Relevanz ist, ob Haftungsbeträge auf von der Gesellschaft laufend gemeldete Abgaben oder auf nachträglich im Zuge einer Prüfung festgesetzte Abgaben zurückzuführen sind, weil gemäß § 4 Abs. 1 BAO der Abgabensanspruch entsteht, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Abgabepflicht knüpft und dieser daher unabhängig von einer behördlichen Tätigkeit bzw. einer diesbezüglichen Bescheiderlassung entsteht (siehe VwGH 03.07.2003, 2000/15/0043). Für Steuerabzugsbeträge entsteht der Abgabensanspruch im Zeitpunkt des Zufließens der steuerabzugspflichtigen Einkünfte (§ 4 Abs. 2 lit. a Z 3 BAO, VwGH 20.02.1996, 94/13/0088).

Der Zeitpunkt, für den zu beurteilen ist, ob der Gesellschaft die für die Abgabenermittlung erforderlichen Mittel zur Verfügung standen, bestimmt sich danach, wann die Abgaben bei Beachtung der abgabenrechtlichen Vorschriften zu entrichten gewesen wären. Bei Selbstbemessungsabgaben ist maßgebend, wann die Abgaben bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung abzuführen gewesen wären.

Was die oben genannten 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 Abgabensforderungen 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).

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

Wird dieser Nachweis nicht angetreten, kann dem Vertreter die uneinbringliche Abgabe zur Gänze vorgeschrieben werden (VwGH 27.08.2008, 2006/15/0165).

Das Vorbringen des Bf. in der Beschwerde, die Behörde habe nachzuweisen, dass der Haftende die zur Verfügung stehenden Mittel auf alle Gläubiger gleich verteilt habe, widerspricht der jahrzehntelangen diesbezüglichen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (siehe unter vielen VwGH 24.02.2010, 2006/13/0094, zuletzt VwGH 24.01.2017, Ra 2015/16/0078).

Da der Nachweis, welcher Betrag bei Gleichbehandlung sämtlicher Gläubiger an die Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre, dem Bf. oblag, wurde er von der Abgabenbehörde im Vorhalt vom 11.11.2016 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.

Einen Nachweis, welcher konkrete Abgabenbetrag auch bei einer gleichmäßigen Befriedigung der Gläubiger hinsichtlich der übrigen haftungsrelevanten Zeiträume uneinbringlich geworden wäre, hat der Bf. weder in der Vorhaltsbeantwortung noch im Haftungsverfahren erbracht. Gemäß der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hat eine Beschwerdeentscheidung die Wirkung eines Vorhaltes (z.B. VwGH 10.03.1994, 92/15/0164), sodass auch die Ausführungen in der Beschwerdeentscheidung vom 08.09.2017 als nochmalige Aufforderung zur Vorlage von Gleichbehandlungsnachweisen zu verstehen sind.

Die Vorlage des Anmelungsverzeichnisses der Gläubiger im Konkurs war diesbezüglich ungeeignet, weil in die rechnerische Darstellung des Nachweises (Verhältnisrechnung) die gesamte Einnahmen- und Liquiditätssituation - bezogen auf die jeweiligen Fälligkeitszeitpunkte - einzubeziehen ist (VwGH 24.02.2011, 2009/16/0108).

Die dem Schriftsatz des rechtsanwaltlichen Vertreters vom 06.12.2016 beigelegte Aufstellung hinsichtlich der im Juni 2015 fälligen Abgaben wurde vom Finanzamt berücksichtigt und für im Zeitraum Juni 2015 fällige Abgaben keine Haftung geltend gemacht.

Gründe, warum die Abgaben nicht termingerecht erklärt und entrichtet worden sind, wurden nicht vorgebracht, sodass das Finanzamt hinsichtlich dieser Abgaben zu Recht vom Vorliegen einer schuldhaften Pflichtverletzung im Sinne des § 9 BAO ausgegangen ist.

## 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 ausreichen, 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).

Im Zuge einer bei der Gesellschaft vom Finanzamt nach Eröffnung des Konkursverfahrens durchgeführten Prüfung der Lohnabgaben (Bericht vom 16.09.2015) stellte der Prüfer hinsichtlich der Lohnsteuer 01-07/2014 Abfuhrdifferenzen fest.

Dass sich der Bf. für die Lohnverrechnung der Gesellschaft eines "befugten Gewerbsmanns" bedient hat, ist insoweit unerheblich, weil nicht der "befugte Gewerbsmann", sondern der Bf. zur Abfuhr der Abgaben der Gesellschaft verpflichtet war.

Der Bf. bringt dazu weiters vor, er habe die vom steuerlichen Vertreter der Gesellschaft errechneten Lohnabgaben gemeldet und abgeführt. Offensichtlich habe der steuerliche Vertreter "falsche Beträge" ermittelt, weshalb ihm an der Nichtabfuhr der Lohnsteuer für diese Zeiträume kein Verschulden treffe.

Die Betrauung Dritter, insbesondere auch eines Steuerberaters, mit der Wahrnehmung der Abgabenangelegenheiten befreit den Geschäftsführer aber nicht davon, den Dritten zumindest in solchen Abständen zu überwachen, die es ausschließen, dass dem Geschäftsführer Abgabenrückstände verborgen bleiben. Unterbleibt die Überwachung, liegt eine Pflichtverletzung des Geschäftsführers vor (VwGH 18.10.2005, 2004/14/0112).

Obwohl bereits das Finanzamt in der Beschwerdeentscheidung darauf hingewiesen hat, dass das diesbezügliche Vorbringen des Bf., er habe sich eines "befugten Gewerbsmanns zur Erbringung der Lohnverrechnung" bedient, nicht ausreicht, beharrt der Bf. im Vorlageantrag darauf, "es genüge mit Sicherheit für eine ausreichende Rechtfertigung im Sinne des Gesetzes", wenn der Geschäftsführer durch die Falschberechnung seines steuerlichen Vertreters an der ordnungsgemäßen Abfuhr der Lohnabgaben gehindert war. Dieses Vorbringen widerspricht jedoch den dem Vertreter einer Gesellschaft von der Rechtsprechung auferlegten Aufsichts- und Überwachungsmaßnahmen im Fall der Betrauung Dritter mit der Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten.

Die Geltendmachung der Haftung auch hinsichtlich dieser Abgaben durch das Finanzamt kann daher nicht als rechtswidrig erkannt werden.

Insoweit das Finanzamt den Bf. auch zur Haftung für Kammerumlage 04-06/2015 in Höhe von 65,78 Euro herangezogen hat, ist der Beschwerde stattzugeben, weil der Fälligkeitstag dieser Abgabe *nach* der Eröffnung des Insolvenzverfahrens liegt und daher insoweit eine schuldhafte Pflichtverletzung des Bf. an deren Nichtentrichtung nicht vorliegen kann.

## 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).

Fest steht, dass die pflichtwidrige Nichtentrichtung der im Haftungsbescheid angeführten Abgaben kausal für deren Uneinbringlichkeit ist und dieses pflichtwidrige Verhalten dem Bf. als verantwortlichen Geschäftsführer der Gesellschaft zuzurechnen ist. Von einem Rechtswidrigkeitszusammenhang ist demnach auszugehen, zumal der Bf. auch selbst nichts Gegenteiliges vorbringt.

## 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 23. März 2018