

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R. in der Beschwerdesache Bf., Anschrift, vertreten durch Rechtsanwalt Dr. Maximilian Schludermann, Ditscheinergasse 2, 1180 Wien, über die Beschwerde vom 15.11.2013 gegen den Bescheid der belannten Behörde Finanzamt Gänserndorf Mistelbach vom 14.10.2013, Steuernummer XY, betreffend Haftung gemäß § 9 BAO nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben und die Haftung für nachstehende Abgaben im Gesamtbetrag von € 3.853,55 eingeschränkt:

Abgabe	Zeitraum	Betrag
Lohnsteuer	12/2012	1.625,43
Lohnsteuer	02/2013	1.011,90
Lohnsteuer	03/2013	556,41
Lohnsteuer	04/2013	659,81

Im Übrigen wird die Beschwerde gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

## Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 14.10.2013 wurde der Beschwerdeführer (Bf.) gemäß § 9 Abs. 1 BAO iVm § 80 BAO als Geschäftsführer der GmbH-1 für deren aushaftende Abgaben (laut Vorhalt des Finanzamtes vom 21.3.2014 und Lohnsteuerprüfungsbericht vom 3.7.2013 betreffen die haftungsgegenständlichen Lohnabgaben 01-06/2013 ausschließlich den Voranmeldungszeitraum 04/2013) in der Höhe von € 15.821,13, nämlich

Abgabe	Zeitraum	Betrag	Fälligkeit

Umsatzsteuer	11/2012	1.828,32	15.01.2013
Lohnsteuer	12/2012	1.650,69	15.01.2013
Dienstgeberbeitrag	12/2012	558,85	15.01.2013
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	12/2012	49,68	15.01.2013
Körperschaftsteuer	01-03/2013	437,00	15.02.2013
Lohnsteuer	01/2013	1.592,68	15.02.2013
Dienstgeberbeitrag	01/2013	484,28	15.02.2013
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	01/2013	43,05	15.02.2013
Lohnsteuer	02/2013	1.596,45	15.03.2013
Dienstgeberbeitrag	02/2013	484,76	15.03.2013
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	02/2013	43,09	15.03.2013
Säumniszuschlag 1	2013	68,14	18.03.2013
Lohnsteuer	03/2013	4.065,82	15.04.2013
Dienstgeberbeitrag	03/2013	991,13	15.04.2013
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	03/2013	88,10	15.04.2013
Pfändungsgebühr	2013	84,00	24.04.2013
Barauslagenersatz	2013	0,62	24.04.2013
Lohnsteuer	04/2013	670,06	15.05.2013
Dienstgeberbeitrag	04/2013	285,09	15.05.2013
Körperschaftsteuer	04-06/2013	437,00	15.05.2013
Säumniszuschlag 1	2013	81,32	17.06.2013
Körperschaftsteuer	07-09/2013	281,00	16.08.2013

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

Begründend wurde ausgeführt, dass der Bf. laut Firmenbuch in der Zeit vom Datum-1 bis dato unbestritten handelsrechtlicher Geschäftsführer der Firma GmbH-1, also einer juristischen Person, und daher gemäß § 18 GmbHG zu deren Vertretung berufen gewesen sei.

Gemäß § 80 Abs. 1 BAO hätten die zur Vertretung juristischer Personen Berufenen alle Pflichten zu erfüllen, die den von ihnen Vertretenen obliegen, und insbesondere dafür zu sorgen, dass die Abgaben aus den Mitteln, die sie verwalten würden, entrichtet würden. Gemäß § 9 Abs. 1 leg. cit. würden die in § 80 Abs. 1 leg. cit. erwähnten Personen neben den durch sie vertretenen Abgabenpflichtigen für diese Abgaben insoweit haften, als die

Abgaben infolge schuldhafter Verletzung der ihnen auferlegten Pflichten nicht eingebracht werden könnten.

Die im Haftungsbescheid enthaltenen Abgaben seien gemeldet, festgesetzt bzw. rechtskräftig veranlagt, jedoch nicht entrichtet worden. Der überwiegende Teil des aushaltenden Rückstandes resultiere aus Selbstbemessungsabgaben (diese seien vom Geschäftsführer treuhändig einzubehalten und an die Republik Österreich abzuführen). Der Geschäftsführer habe gemäß § 21 Abs. 1 UStG die Umsatzsteuer spätestens am Fälligkeitstag zu erklären und zu entrichten. Ebenso habe der Geschäftsführer der Gesellschaft gemäß § 78 Abs. 1 EStG die lohnabhängigen Abgaben bei jeder Lohnzahlung einzubehalten und an das Finanzamt abzuführen. Der Bf. sei seiner Pflicht, für die zeitgerechte Abfuhr der lohnabhängigen Abgaben Sorge zu tragen, nicht nachgekommen.

Letztlich werde auf die Bestimmungen des § 7 Abs. 2 BAO verwiesen, wonach sich persönliche Haftungen auch auf Nebenansprüche erstrecken würden. Die Schuldhaftigkeit sei damit zu begründen, dass durch sein pflichtwidriges Verhalten als Vertreter der Gesellschaft die Uneinbringlichkeit eingetreten sei.

\*\*\*\*\*

In der dagegen am 15.11.2013 rechtzeitig eingebrachten (nunmehr als Beschwerde zu behandelnden) Berufung wandte der Bf. ein, dass er vor Erlassung des Haftungsbescheides nicht zur Stellungnahme aufgefordert worden sei, sodass der Bescheid mit Rechtswidrigkeit behaftet sei.

Da mit Beschluss des Landesgerichtes X vom Datum-2 das Insolvenzverfahren über das Vermögen der Gesellschaft eröffnet worden sei, könne sich daher eine Haftung für Körperschaftsteuer 07-09/2013 nicht ergeben, weil diese Abgabe nach Insolvenzeröffnung fällig geworden sei.

Auch für die Umsatzsteuer 11/2012 sei keine Haftung gegeben, weil diese bereits vor der Bestellung des Bf. zum Geschäftsführer fällig geworden sei. Den Bf. treffe daher kein Verschulden an der Nichtentrichtung der Abgabe.

Hinsichtlich der Körperschaftsteuer 04-06/2013 sei eine Aliquotierung vorzunehmen, die Lohnsteuer 01-06/2013 sei aufzuschlüsseln, damit eine allfällige Haftung präzisiert werden könne, ebenso der Dienstgeberbeitrag.

Der Bescheid sei daher in diesen Punkten nicht nachvollziehbar und nicht im Detail bekämpfbar. Er sei daher mit Rechtswidrigkeit seines Inhaltes belastet. Der Bescheid entbehre sohin einer Nachvollziehbarkeit und sei nicht gesetzeskonform.

Darüber hinaus treffe den Bf. keinerlei Verschulden, da er die Mittel der Gesellschaft aliquot auf alle Gläubiger verteilt habe, sodass das Finanzamt gegenüber anderen Gläubigern nicht benachteiligt worden sei. Eine genaue Aufgliederung könne infolge der oben gerügten Mangelhaftigkeit nicht erstellt werden. Der Bf. ersuche daher

um Einräumung einer Frist nach Übermittlung der detaillierten Auflistung, damit die entsprechenden Aufstellungen vorgelegt werden könnten.

Abschließend beantragte der Bf., den Bescheid ersatzlos zu beheben und eine Berufungsverhandlung anzuberaumen.

\*\*\*\*\*

Mit Schreiben vom 21.3.2014 ersuchte das Finanzamt den Bf. um Ergänzung seiner Berufung.

Er habe ausgeführt, nicht zur Stellungnahme aufgefordert worden zu sein. Dies sei insofern unrichtig, als mit RSa-Brief vom 23.9.2013, zugestellt durch Hinterlegung am 30.9.2013, nachweislich (der Brief sei behoben worden) der Bf. zur Stellungnahme hinsichtlich der Inanspruchnahme der Haftung aufgefordert worden sei.

Weiters habe er vorgebracht, dass hinsichtlich der Umsatzsteuer 11/2012 keine Haftung gegeben sei, da er zum Fälligkeitstermin noch nicht Geschäftsführer gewesen sei. Dazu werde ausgeführt, dass gemäß § 21 UStG der Unternehmer spätestens am 15. Tag des zweitfolgenden Monats eine Voranmeldung selbst zu berechnen und diese auch zu entrichten habe. Wie aus dem Firmenbuch ersichtlich, sei der Bf. seit Datum-1 Geschäftsführer der Firma gewesen, er habe daher dafür Sorge tragen müssen, dass bis zum 15.1.2013 die Umsatzsteuervoranmeldung 11/2012 angemeldet und entrichtet worden sei. Dieser Verpflichtung sei er nicht nachgekommen.

Hinsichtlich der Körperschaftsteuervorauszahlungen werde ausgeführt, dass gemäß § 4 Abs. 2 BAO der Abgabenanspruch mit Beginn des Kalendervierteljahres entstehe, weshalb somit hinsichtlich der Körperschaftsteuer 04-06/2013 keine Aliquotierung vorzunehmen sei.

Da jedoch für die Körperschaftsteuer 07-09/2013 der Abgabenanspruch nach Konkurseröffnung (Datum-2) entstanden sei, könne diesbezüglich keine Haftung geltend gemacht werden.

Betreffend Lohnsteuer werde ausgeführt, dass diese ausschließlich den Monat April und die Nachverrechnung der beiden Dienstnehmer DN-1 und DN-2 betreffe, für die im April keine Lohnabgaben abgeführt seien (Entrichtungstermin 15.5.2013).

Hinsichtlich Gleichbehandlung der Gläubiger dürfe darauf hingewiesen werden, dass es Angelegenheit des Haftenden sei, darzulegen, dass die vorhandenen Mittel gleichmäßig auf alle Gläubiger verteilt worden sei (Umkehr der Beweislast). Dies sei bis dato nicht geschehen.

Um Stellungnahme werde gebeten.

Dieser Vorhalt wurde trotz mehrerer Fristverlängerungsansuchen nicht beantwortet.

\*\*\*\*\*

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 17.8.2015 wurde der Beschwerde teilweise stattgegeben und die Haftung für nachstehende Abgaben auf € 13.942,78 herabgesetzt:

<i>Abgabe</i>	<i>Zeitraum</i>	<i>Betrag</i>	<i>Fälligkeit</i>
Umsatzsteuer	11/2012	1.828,32	15.01.2013
Lohnsteuer	12/2012	1.650,69	15.01.2013
Dienstgeberbeitrag	12/2012	558,85	15.01.2013
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	12/2012	49,68	15.01.2013
Körperschaftsteuer	01-03/2013	437,00	15.02.2013
Lohnsteuer	01/2013	1.592,68	15.02.2013
Dienstgeberbeitrag	01/2013	484,28	15.02.2013
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	01/2013	43,05	15.02.2013
Lohnsteuer	02/2013	1.596,45	15.03.2013
Dienstgeberbeitrag	02/2013	484,76	15.03.2013
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	02/2013	43,09	15.03.2013
Säumniszuschlag 1	2013	68,14	18.03.2013
Lohnsteuer	03/2013	4.065,82	15.04.2013
Dienstgeberbeitrag	03/2013	991,13	15.04.2013
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	03/2013	88,10	15.04.2013
Pfändungsgebühr	2013	84,00	24.04.2013
Barauslagenersatz	2013	0,62	24.04.2013
Körperschaftsteuer	04-06/2013	437,00	15.05.2013
Säumniszuschlag 1	2013	81,32	17.06.2013

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

Gemäß § 80 Abs. 1 BAO hätten die zur Vertretung juristischer Personen berufenen Personen alle Pflichten zu erfüllen, die den von ihnen Vertretenen obliegen. Sie hätten insbesondere dafür zu sorgen, dass die Abgaben aus den Mitteln, die sie verwalten würden, entrichtet würden.

Der Bf. sei laut Firmenbuch vom Datum-1 bis zur Konkursöffnung am Datum-2 Geschäftsführer der Firma GmbH-1 und als solcher zur Vertretung berufen gewesen. Es sei ihm daher die Obsorge für die Erfüllung der abgabenrechtlichen Verpflichtungen betreffend die gegenständliche Firma im Zeitraum der Geschäftsführung oblegen.

Die Haftung nach § 9 Abs. 1 BAO sei eine Ausfallshaftung (VwGH 24.2.1997, 96/17/0066). Voraussetzung sei die objektive Uneinbringlichkeit der betreffenden Abgaben im Zeitpunkt der Inanspruchnahme des Haftenden (VwGH 3.7.1996, 96/13/0025). Uneinbringlichkeit liege vor, wenn Vollstreckungsmaßnahmen erfolglos gewesen seien oder voraussichtlich erfolglos wären (VwGH 26.5.2004, 99/14/0218). Über die Primärschuldnerin sei am Datum-2 das Konkursverfahren eröffnet worden. Mit Beschluss vom Datum-3 sei das Konkursverfahren nach Schlussverteilung aufgehoben worden, wobei die Verteilungsquote 1,53% betragen habe (€ 245,19 seien dem Abgabenkonto gutgeschrieben worden). Da die aushaftenden Abgabenschulden der Gesellschaft für die Zeit vor Konkurseröffnung durch die Verteilungsquote demnach nicht befriedigt worden seien, sei die Geschäftsführerhaftung des § 9 iVm § 80 BAO für den übersteigenden Teil der aushaftenden Abgabenschulden zum Tragen gekommen.

Hinsichtlich der Richtigkeit der Inanspruchnahme der jeweiligen Abgaben und Zeiträume werde ausgeführt:

**Lohnsteuer:**

Es seien die Lohnabgaben 12/2012, 01/2013, 02/2013 und 03/2013 zwar entsprechend der gesetzlichen Vorschriften vom Unternehmen gemeldet aber nicht entrichtet worden. Gemäß § 79 Abs. 1 EStG 1988 habe der Arbeitgeber die gesamte Lohnsteuer, die in einem Kalendermonat einzubehalten gewesen sei, spätestens am 15. Tag nach Ablauf des Kalendermonates in einem Betrag an das Finanzamt der Betriebsstätte abzuführen. Werde Lohnsteuer, wie im konkreten Fall, nicht an das zuständige Finanzamt abgeführt, so sei ungeachtet der finanziellen Schwierigkeiten der GmbH von einer schuldhafte Pflichtverletzung des Geschäftsführers auszugehen; es falle ihm als Verschulden zur Last, wenn er die Löhne ausbezahle, die darauf entfallende Lohnsteuer aber nicht an das Finanzamt entrichte (VwGH 2000/15/0227, 98/14/0189), denn hinsichtlich der Lohnsteuer ergebe sich aus § 78 Abs. 3 EStG, dass der Arbeitgeber, wenn die Mittel zur Zahlung des vollen vereinbarten Bruttoarbeitslohnes nicht ausreichen würden, die Lohnsteuer von dem tatsächlich zur Auszahlung gelangenden niedrigeren Betrag zu berechnen und einzubehalten habe. Wie oben ausgeführt seien die Löhne an die Bediensteten zwar ausgezahlt, die darauf entfallenden Lohnabgaben jedoch nicht entrichtet worden, weshalb von einer Pflichtverletzung auszugehen gewesen sei. Es sei diesbezüglich nicht erforderlich, dass dem Gleichbehandlungsgrundsatz (gleichmäßige Verteilung der finanziellen Mittel) entsprochen werde.

Faktum sei, dass an die bei der GmbH in diesem Zeitraum beschäftigten Personen DN-2, DN-3, DN-1 und Bf. Lohn ausbezahlt worden sei (Beweis: Lohnzettel der Dienstnehmer) und die Lohnabgaben für die Monate 12/2012 - 03/2013 auch dem Finanzamt gemeldet worden seien, die einbehaltene Lohnsteuer aber nicht an das Finanzamt abgeführt worden sei.

Entsprechend der obigen Ausführungen hätte Lohn nur in jener Höhe ausgezahlt werden dürfen, für den auch die finanziellen Mittel zur Entrichtung der Lohnsteuer zur Verfügung gestanden wären.

**Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag:**

Diese Lohnabgaben seien vom Vertreter der GmbH für die Monate 12/2012 - 03/2013 selbst gemeldet, jedoch nicht entrichtet worden.

Es seien im Zuge des Haftungsverfahrens bis dato keine Unterlagen vorgelegt worden, die darlegen würden, dass dem Gleichbehandlungsgrundsatz entsprochen worden sei.

**Umsatzsteuervorauszahlung 11/2012:**

Diese Selbstberechnungsabgabe sei am 15.1.2013 fällig gewesen, zu einem Zeitpunkt als der Bf. schon der Geschäftsführer der GmbH gewesen sei. Es sei daher seine Verpflichtung gewesen, für die korrekte Meldung und die Einzahlung der Umsatzsteuer Sorge zu tragen bzw. die erfolgte Einzahlung der Umsatzsteuer zu überwachen. Da im Zuge des Konkursverfahrens einerseits die Quotenverteilung zur Auszahlung gekommen sei und andererseits Gutschriften mit dem ältesten Rückstand verrechnet worden seien, seien nur noch € 1.186,16 ausständig.

Es seien im Zuge des Haftungsverfahrens bis dato keine Unterlagen vorgelegt worden, die darlegten, dass dem Gleichbehandlungsgrundsatz entsprochen worden sei.

**Körperschaftssteuervorauszahlung:**

Unbestritten sei die GmbH im streitgegenständlichen Zeitraum im Firmenbuch eingetragen gewesen; gemäß § 24 Abs. 4 KStG hätten unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaften für jedes volle Kalendervierteljahr des Bestehens der unbeschränkten Steuerpflicht eine Mindeststeuer in Höhe von 5% eines Viertels der gesetzlichen Mindesthöhe des Grund- oder Stammkapitals (§ 6 GmbHG) zu entrichten. Es sei daher die Mindestkörperschaftsteuer für jedes Kalendervierteljahr des Bestehens der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht dieser Gesellschaften zu entrichten gewesen, wobei der Geschäftsführer seiner Verpflichtung nicht nachgekommen sei und daher für die nichtbezahlten Körperschaftsteuervorauszahlungen bis Konkurseröffnung hafte.

Die Körperschaftssteuervorauszahlung 07-09/2013 (Fälligkeit 15.8.2013) falle aus dem Haftungszeitraum und sei daher der Beschwerde diesbezüglich stattzugeben gewesen.

Für die Körperschaftssteuervorauszahlung für das erste und zweite Quartal liege die gesetzliche Fälligkeit am 15.2.2013 (01-03/2013) und 15.5.2013 (04-06/2013) und somit in jenem Zeitraum, in dem der Bf. zu Vertretung der GmbH berufen gewesen sei, es aber unterlassen habe, die Entrichtung der Abgaben durchzuführen. Es sei für diese Zeiträume keine Aliquotierung durchzuführen, da der Gesetzgeber im § 4 BAO zum Ausdruck gebracht habe, dass der Abgabenanspruch zu Beginn der jeweiligen Kalendervierteljahre entstehe.

Es seien im Zuge des Haftungsverfahrens bis dato keine Unterlagen vorgelegt worden, die darlegen würden, dass dem Gleichbehandlungsgrundsatz entsprochen worden sei.

**Säumniszuschlag, Pfändungsgebühren:**

Bezüglich des Säumniszuschlages 2013 werde ausgeführt, dass gemäß § 217 Abs. 1 BAO, wenn eine Abgabe, ausgenommen Nebengebühren, nicht spätestens am Fälligkeitstag entrichtet werde, nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen Säumniszuschläge zu entrichten seien. Gemäß § 217 Abs. 2 BAO betrage der erste Säumniszuschlag 2% des nicht zeitgerecht entrichteten Abgabenbetrages. Es sei aktenkundig, dass vom Bf. 2013 die Selbstbemessungsabgaben nicht entrichtet worden seien und das Abgabekonto am 10.4.2013 einen Rückstand von € 14.633,28 aufgewiesen habe. Es seien daher Säumniszuschlag und Pfändungsgebühren zu Recht verhängt worden.

Es seien im Zuge des Haftungsverfahrens bis dato keine Unterlagen vorgelegt worden, die darlegen würden, dass dem Gleichbehandlungsgrundsatz entsprochen worden sei.

**Schuldhafte Pflichtverletzung:**

Zur Frage des Vorliegens einer schuldhaften Pflichtverletzung im Sinne des § 9 Abs. 1 BAO sei zunächst auf die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu verweisen, wonach es Aufgabe des Geschäftsführers sei, darzutun, weshalb er nicht dafür Sorge habe tragen können, dass die Gesellschaft die angefallenen Abgaben entrichtet habe, widrigenfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung angenommen werden dürfe. Habe ein Geschäftsführer schuldhaft seine Pflicht verletzt, für die Abgabenentrichtung aus den Mitteln der Gesellschaft zu sorgen, so dürfe die Abgabenbehörde auch davon ausgehen, dass die Pflichtverletzung Ursache für die Uneinbringlichkeit gewesen sei. Nicht die Abgabenbehörde habe das Ausreichen der Mittel zur Abgabenentrichtung nachzuweisen, sondern der zur Haftung herangezogene Geschäftsführer das Fehlen ausreichender Mittel. Der Geschäftsführer hafte für nicht entrichtete Abgaben der Gesellschaft auch dann, wenn die zur Verfügung stehenden Mittel zur Entrichtung aller Verbindlichkeiten der Gesellschaft nicht ausreichten, es sei denn, er weise nach, dass diese Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet worden seien. Widrigenfalls hafte der Geschäftsführer für die in Haftung gezogene Abgabe zur Gänze (VwGH 9.8.2001, 98/16/0348).

Im Übrigen seien in der Beschwerde hinsichtlich der Pflichtverletzung im Zusammenhang mit der Gleichbehandlung aller Gläubiger keine relevanten Anhaltspunkte gegeben. Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes habe der Vertreter darzutun, aus welchen Gründen ihm die Erfüllung der Gleichbehandlung unmöglich gewesen sei, widrigenfalls die Abgabenbehörde eine schuldhafte Verletzung im Sinne des § 9 Abs. 1 BAO annehmen dürfe (VwGH 13.9.2006, 2003/13/0131). Es sei in der Beschwerde zwar dargelegt worden, dass die Primärschuldnerin unter finanziellen Schwierigkeiten gelitten habe, es sei jedoch nicht dargelegt worden, dass die zur Verfügung gestandenen Mittel

gleichmäßig verteilt worden seien. Die Behauptung, dass eine Gleichbehandlung erfolgt sei, sei nicht durch Zahlen belegt.

#### **Ermessen:**

Die Geltendmachung der Haftung stehe im Ermessen der Abgabenbehörde. Ermessensentscheidungen müssten sich in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen ziehe. Innerhalb dieser Grenzen seien sie nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen (§ 20 BAO). Unter Billigkeit verstehe die ständige Rechtsprechung die „Angemessenheit in Bezug auf berechtigte Interessen der Partei“, unter Zweckmäßigkeit „das öffentliche Interesse, insbesondere an der Einbringung der Abgaben“. Aufgabe der Finanzbehörde sei das Sichern des Steueraufkommens der Republik Österreich. Die Haftungsbestimmungen seien Ausdruck dieses gesetzlichen Auftrages, sodass die Geltendmachung der Haftung dann ermessenskonform sei, wenn die betreffenden Abgaben beim Primärschuldner uneinbringlich seien (VwGH 25.6.1990, 89/15/0067; VwGH 14.1.2003, 97/14/0176).

#### **Rechtmäßigkeit des Bescheides:**

In der Beschwerde sei vorgebracht worden, dass das Parteiengehör missachtet und vor Erlassung des Haftungsbescheides dem Bf. keine Gelegenheit zur Gegenäußerung gegeben worden sei. Dazu werde ausgeführt:

Mit Schreiben vom 23.9.2013 (die Zustellung sei per RSA erfolgt) sei der Bf. aufgefordert worden, zur beabsichtigten Haftungsanspruchnahme Stellung zu beziehen. Die Zustellung sei durch Hinterlegung am 30.9.2013 erfolgt. Das Parteiengehör sei demnach schon vor Erlassung des gegenständlichen Haftungsbescheides gewahrt worden. Da er zu diesem Schreiben keine Gegenäußerung durchgeführt habe, sei die Haftung - zu Recht – ausgesprochen worden.

\*\*\*\*\*

Fristgerecht beantragte der Bf. mit Schreiben vom 23.9.2015 die Vorlage der Beschwerde zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht und brachte ergänzend vor:

Den Beschwerdeführer treffe keine Haftung für die geltend gemachten Lohnsteuerrückstände der insolventen GmbH. Ein Geschäftsführer hafte überhaupt nur dann für die Nichtzahlung von Lohnabgaben, wenn die entsprechenden Nettolöhne an die Dienstnehmer ausgezahlt worden seien. Genau dies sei jedoch im konkreten Fall nur teilweise geschehen. Dies sei dem Anmeldeverzeichnis im Konkursverfahren über das Vermögen der Gesellschaft zu entnehmen. Der Verweis auf Lohnzettel durch die Behörde erster Instanz sei gänzlich irreführend, weil das Vorliegen von Lohnzetteln in keiner Art und Weise geeignet sei, auf die Zahlung der Löhne durch das Unternehmen zu schließen.

Mangels Zahlung der Nettolöhne bestehe auch keine Haftung des Geschäftsführers für die in der Beschwerdevorentscheidung bzw. dem Haftungsbescheid enthaltenen Lohnsteuern für die Monate 12/2012 bis 03/2013. Gleches gelte für die Dienstgeberbeiträge und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag, jeweils für die Monate 12/2012 bis 03/2013.

Eine nähere Aufschlüsselung sei dem Beschwerdeführer derzeit nicht möglich, weil sich sämtliche Unterlagen nicht in seiner Verwahrung befänden.

Aus anwaltlicher Vorsicht werde nochmals darauf hingewiesen, dass in der Berufung gegen den Haftungsbescheid vorgebracht worden sei, dass der Haftungsbescheid in einzelnen Punkten nicht nachvollziehbar und daher im Detail nicht bekämpfbar sei. Es seien dort Lohnsteuern und Dienstgeberbeiträge mit 01-06/2013 zusammengefasst. Die Erstellung von Gleichbehandlungsnachweisen sei aufgrund dieser Angaben nicht möglich; die Beträge seien nicht individualisiert. Diese müssten von einer konkreten Forderung für jeden Monat zu einem gewissen Fälligkeitszeitpunkt ausgehen, was aufgrund des Haftungsbescheides nicht möglich sei. Der Haftungsbescheid sei daher mit Rechtswidrigkeit behaftet.

Den Bf. treffe kein Verschulden an der Nichtzahlung der Abgaben.

Ergänzend führe er weiter aus, dass - wie in der Beschwerdevorentscheidung richtig ausgeführt - die im Konkurs über das Vermögen der GmbH ausgezahlte Quote auf die Abgaben anzurechnen sei. Eine Haftung für Körperschaftssteuer 07-09/2013 könne sich nicht ergeben, weil diese Abgabe nach Insolvenzeröffnung fällig geworden sei.

Abschließend beantragte der Bf., den Haftungsbescheid ersatzlos zu beheben und eine mündliche Beschwerdeverhandlung anzuberaumen.

\*\*\*\*\*

Mit Vorhalt vom 16.3.2017 ersuchte das Bundesfinanzgericht den Bf. um Bekanntgabe, in welcher Höhe die gemeldeten Lohnabgaben zu Recht bestünden, da dieser eingewendet habe, die Löhne nur teilweise an die Dienstnehmer ausbezahlt zu haben.

Weiters wurde er um Erstellung eines Gleichbehandlungsnachweises zum jeweiligen Fälligkeitstag unter Berücksichtigung von Zug-um-Zug-Geschäften ersucht.

\*\*\*\*\*

Mit Schreiben vom 5.5.2017 ersuchte der Bf. um Fristerstreckung zur Erstellung des Gleichbehandlungsnachweises und übermittelte zwei Schreiben der beiden Dienstnehmer, aus welchen hervorgehe, dass diese die Gehälter für Februar und März 2013 nicht erhalten hätten und einforderten. Es sei daher davon auszugehen, dass diese nicht bezahlt worden seien, weshalb auch die entsprechenden Abgaben nicht haftungsrelevant seien. Dazu ersuche er um Beischaffung des Konkursaktes zum Beweis der offenen Forderungen.

\*\*\*\*\*

In Beantwortung des Vorhaltes übermittelte der Bf. mit Schreiben vom 24.5.2017 den erstellten Gleichbehandlungsnachweis sowie Saldenlisten für Jänner und Februar 2013. Danach habe es keine Bewegungen mehr gegeben.

Weiters halte er fest, dass die Dienstnehmer jedenfalls ab Februar 2013 keinen Lohn mehr bekommen hätten. Die Anmeldungen seien im Insolvenzverfahren erstattet worden. Der

Bf. habe ab Jänner 2013 kein Gehalt mehr bezogen. Er gehe davon aus, dass es für die Gehälter 02-03/2013 und seinen Teil für 01/2013 keine Haftung geben könne, weil keine Auszahlungen erfolgt seien.

Der Bf. habe daher in den Aufstellungen die offene Umsatzsteuer 11/2012 sowie die Lohnsteuern für 12/2012 im Fälligkeitszeitpunkt 01/2013, die Lohnabgaben für den Fälligkeitszeitpunkt 02/2013 sowie der Rückstand und in weiterer Folge die Lohnabgaben nicht mehr, jedoch Körperschaftsteuer, Säumniszuschläge etc. berücksichtigt.

Aus den übermittelten Saldenlisten seien im Saldo der Kontenklasse 3 die aushaftenden Verbindlichkeiten und im Konto 28200 in der Monatsumsatz-Habenspalte die geleisteten Zahlungen ersichtlich.

Es sei daher eine Haftung lediglich im Ausmaß von € 35,14 gegeben. Der Bf. beantrage daher, die Haftung mit € 35,14 festzusetzen:

Zeitraum	Fälligkeit	Abgaben	Abgaben-zahlung	sonstige Gesamt-schulden	liquide Mittel	Tilgung der Abgaben (Quote)	Gesamt-verteilung der liquiden Mittel (Quote)	Haftung
01/2013	15.01.2013	3.445,38	950,00	1.305.191,61	16.289,98	27,57%	1,25%	0,00
02/2013	15.02.2013	5.052,39	0,00	1.326.481,07	9.225,89	0,00%	0,70%	35,14
03/2013	15.03.2013	5.120,53	0,00	1.326.481,07	0,00	0,00%	0,00%	0,00
04/2013	15.04.2013	5.205,15	0,00	1.326.481,07	0,00	0,00%	0,00%	0,00
05/2013	15.05.2013	5.642,15	0,00	1.326.481,07	0,00	0,00%	0,00%	0,00

\*\*\*\*\*

Mit Vorhalt vom 31.5.2017 ersuchte das Bundesfinanzgericht den Bf. um Verbesserung der unzureichenden Vorhaltsbeantwortung.

So werde er nochmals um Bekanntgabe ersucht, in welcher Höhe die haftungsgegenständlichen Lohnabgaben unter Zugrundelegung der tatsächlich ausbezahlten Löhne zu Recht bestünden.

Weiters werde er ersucht, die Höhe der der Gesellschaft zur Verfügung gestandenen liquiden Mittel – und nicht nur der Zahlungen laut Saldenliste – im Monat der jeweiligen Fälligkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben bekanntzugeben.

Außerdem werde er ersucht, die im jeweiligen Monat fälligen sonstigen Gesamtschulden bekanntzugeben – und nicht die aushaftenden, aber noch nicht zur Zahlung fälligen (so seien zB bei Kreditverbindlichkeiten nicht die gesamte Kreditsumme, sondern nur die jeweiligen Raten fällig).

\*\*\*\*\*

In der Vorhaltsbeantwortung vom 30.6.2017 wies der Bf. nochmals darauf hin, dass die Lohnabgaben für die Monate 02-04/2013 nicht zu Recht bestünden, weil keinerlei Lohnzahlungen erfolgt seien. An ihn sei bereits der Lohn 01/2013 nicht bezahlt worden. Die Beträge an Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für 01/2013 bestünden für ihn nicht zu Recht. Es handle sich nach dem angeschlossenen Lohnzettel um € 565,06 an Lohnsteuer, 4,5% des Bruttolohns, sohin € 142,54 an Dienstgeberbeitrag und 0,4% des Bruttolohns, sohin € 12,67 an Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag. Die Verbindlichkeiten gegenüber der Finanz für 01/2013 seien daher um insgesamt € 720,27 zu vermindern. Im Gleichbehandlungsnachweis führe dies zu keiner Änderung der Haftungssituation.

Ab 02/2013 seien die gesamten Lohnabgaben als nicht zu Recht bestehend anzusehen, weil keine Löhne oder Gehälter ausbezahlt worden seien. Die Abgaben seien von den ausbezahlten Löhnen zu berechnen.

Neuerlich werde darauf hingewiesen, dass zum Beweis dafür auch die Beischaffung des Konkursaktes beantragt worden sei. Dies sei deshalb erforderlich, weil damit die Nichtzahlung der Löhne und Gehälter zweifelsfrei bewiesen werden könne, da die Dienstnehmer in diesem Insolvenzverfahren Anmeldungen ihrer Forderungen erstattet hätten und aus den Anmeldungen eindeutig hervorgehe, welche Monate begehrt und daher nicht bezahlt worden seien.

Zum zweiten Punkt werde vorgebracht und ausgeführt, dass sämtliche in den Gleichbehandlungsnachweisen angeführten Verbindlichkeiten fällig gewesen seien. Dies beziehe sich auf alle Verbindlichkeiten der Schuldnerin wie Bankschulden, Lieferantenschulden, Beiträge und Abgaben an öffentlich-rechtliche Körperschaften und Finanz etc. Die Banklinien und Kredite seien fällig gestellt gewesen. Die angegebenen Verbindlichkeiten gäben daher die fälligen Verbindlichkeiten wieder. Der Bf. habe auch die liquiden Mittel zur Gänze für Zahlungen verwendet.

Den Bf. treffe kein Verschulden an der Nichtzahlung der Abgaben, weil er die Gläubiger der Primärschuldnerin gleich behandelt habe. Dies gehe insbesondere aus den vorgelegten Gleichbehandlungsnachweisen hervor.

Er stelle daher den Antrag, den Haftungsbescheid ersatzlos zu beheben und eine mündliche Beschwerdeverhandlung anzuberaumen.

\*\*\*\*\*

Mit Schreiben vom 5.7.2017 übermittelte das Bundesfinanzgericht dem Finanzamt den Schriftverkehr mit dem Bf. zur Kenntnis und allfälligen Stellungnahme, das jedoch unbeantwortet blieb.

\*\*\*\*\*

Mit Schreiben vom 6.7.2017 ersuchte das Bundesfinanzgericht den Bf. um Vorlage des Kassabuches und sämtlicher Bankauszüge aller in den Kontenklassen 2 und 3 aus den Saldenlisten hervorgehenden Bankkonten für den gesamten haftungsgegenständlichen

Zeitraum vom 15.1.2013 bis 15.5.2013, da aus den übermittelten und darüber hinaus unvollständigen Saldenlisten nicht hervorgehe, welche liquiden Geldmittel ihm zu den jeweiligen Fälligkeitszeitpunkten der strittigen Abgaben zur Verfügung gestanden seien.

\*\*\*\*\*

Mit Schreiben vom 14.9.2017 legte der Bf. Kontosalden der Bank1 vom 18.6.2012 bis 14.1.2013 sowie eine Auszugsliste des Kontos vom 30.10.2012 bis 13.5.2013 vor. Jedoch hätten trotz mehrerer Anfragen und Urgenzen vom Masseverwalter der GmbH keine weiteren Unterlagen zur Verfügung gestellt werden können.

\*\*\*\*\*

In der am 11.1.2018 durchgeführten mündlichen Verhandlung wies der rechtliche Vertreter des Bf. (PV) erneut darauf hin, dass die Beischaffung des Konkursaktes zum Nachweis der nicht ausbezahlten Löhne beantragt worden sei.

Über Vorhalt der Verhandlungsleiterin (VL), dass aus dem übermittelten Bankkonto Zahlungen an verschiedene Dienstnehmer bis Februar 2013 sowie an den Bf. bis März 2013 hervorgingen, räumte der PV ein, dass ihm diese Zahlungen nicht bekannt gewesen seien, es jedoch wahrscheinlich wegen der unterschiedlichen Auszahlungszeitpunkte und Lohnzeiträume zu dieser Verwechslung gekommen sei.

Er brachte weiters vor, dass im März 2013 aufgrund der Salden auf dem Geschäftskonto liquide Mittel von höchstens € 2.551,96 + € 5.815,13 + € 3.256,00 vorhanden gewesen seien.

Auf die Frage der VL, wieso die mit einem positiven Saldo in den Saldenlisten aufscheinenden Subkonten nicht in die liquiden Mittel einbezogen worden seien, wandte der PV ein, dass diese Guthaben auf diesen Konten verpfändet gewesen seien. Es habe sich hierbei um Eigenmittel gehandelt, die die Banken für die Herausgabe der Kredite als Sicherheit gefordert hätten und auf die der Bf. als Kreditnehmer keinen Zugriff gehabt habe. Diese Kreditaufnahmen seien jedoch schon lange vor der Fälligkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben erfolgt.

Die Amtsbeauftragte (AB) wandte dazu ein, dass die Bank aufgrund dieser Konstellation besser gestellt gewesen sei als die Abgabenbehörde, zumal ein Kreditkonto der Bank2 mit ca. € 281.000,00 ausgehaftet habe und das dazugehörige Subkonto mit ca. € 361.000,00 im Plus gewesen sei.

Dazu teilte der PV mit, dass auch das zweite Konto der Bank2 mit einem negativen Saldo von ca. € 124.000,00 und einem positiven Subkonto von ca. € 50.000,00 gegengerechnet werden müsse.

Auf den Vorhalt der VL, dass die verminderten Beträge an Lohnabgaben aufgrund der tatsächlich ausbezahlten Löhne noch nicht bekannt gegeben worden seien, andernfalls die Lohnabgaben nicht vermindert werden könnten, teilte der PV mit, dass die im Jänner 2013 geleisteten Zahlungen nur Restzahlungen aufgrund der Weihnachtsremuneration hätten sein können.

Die AB wandte daraufhin ein, dass die Sonderzahlungen für Weihnachten bis spätestens Ende des laufenden Jahres ausbezahlt werden müssten, um die Begünstigung der geringeren Versteuerung zu erhalten.

Auf Vorhalt der VL, dass auch die im Liquiditätsstatus bekannt gegebenen fälligen Abgaben nicht mit den aushaftenden Abgaben laut Abgabenkonto übereinstimmten, wandte der PV ein, dass ihm seit dem Haftungsbescheid kein Abgabenkonto zur Verfügung stehe und ersuchte um Aushändigung eines solchen.

Die AB wies darauf hin, dass sich an den aushaftenden Lohnabgaben 2012 nichts ändern könne, da diese vollständig ausbezahlt worden seien. Dies werde auch seitens des PV außer Streit gestellt.

Zur Erstellung eines verbesserten Liquiditätsstatus wurde ihm eine Frist bis 31.1.2018 gewährt.

\*\*\*\*\*

Mit Schreiben vom 31.1.2018 versuchte der Bf. erneut, die Gleichbehandlung der Gläubiger darzustellen und führte dazu aus:

## 1. Liquide Mittel/Verbindlichkeiten

### 1.1. Liquide Mittel

Zur Ermittlung der liquiden Mittel sei der Bf. von den Banksalden des Geschäftskontos bei der Bank1 ausgegangen. Die Konten bei der Bank2 seien im Saldo negativ. Sie seien nicht zur Verfügung gestanden, weil die Kredite fällig gestellt und die von Dritten zur Verfügung gestellten Guthabensalden der Bank2 verpfändet gewesen seien. Eine Disposition sei dem Bf. daher nicht möglich gewesen. Deswegen sei das Konto bei der Bank1 als Geschäftskonto geführt worden.

Die liquiden Mittel ergäben sich aus den vorgelegten Kontosalden zum Monatsanfang samt allen Zuflüssen des Monats:

Jänner	Februar	März	April	Mai
10.254,73	1.861,49	2.450,37	1.381,23	1.361,23
8.194,74	42,00	117,60		
	8.061,46	5.815,13		
	1.711,31	3.256,00		
		0,87		
		1,93		
18.449,47	11.676,26	11.641,90	1.381,23	1.361,23

### 1.2. Verbindlichkeiten

Die Schulden des Unternehmens ergäben sich aus den vorgelegten Saldenlisten. Kurz vor Konkursöffnung sei nicht mehr gebucht worden, sodass vom letzten Saldo der Saldenliste ausgegangen worden sei, obwohl die Verbindlichkeiten zugenommen hätten.

## 2. Abgabensalden

### 2.1. Jänner 2013

Nach dem Finanzamtskonto aus dem Verfahrensakt sei bei der GmbH per 8.1.2013 ein Rückstand von € 5.992,28 gegeben. Der Saldo zum 15.1.2013 betrage € 8.415,51. Auf diesen Saldo sei ein Betrag von € 983,70, sohin eine Quote von 11,69% bezahlt worden. Alle anderen Gläubiger seien lediglich mit einer Quote von 1,41% befriedigt worden. Die Finanz habe daher quotenmäßig mehr erhalten als andere Gläubiger. Eine Haftung des Bf. bestehe daher nicht.

### 2.2. Februar 2013

Zum 15.2.2013 betrage der Saldo € 12.252,76. Darin seien allerdings jene Abgaben (insbesondere Lohnsteuer für 01/2013 von € 1.592,68) enthalten, welche bei Auszahlung der Löhne 01/2013 zu zahlen gewesen wären. Die Löhne für 01/2013 seien erst 02/2013 bzw. 03/2013 bezahlt worden. Der Bf. gehe daher zum 15.2.2013 von einem Saldo von € 11.160,08 aus.

### 2.3. März 2013

Der Saldo für den 15.3.2013 sei von der Finanz mit € 9.488,23 ausgewiesen. Infolge der Zahlung der Gehälter 01/2013 für drei Dienstnehmer Ende Februar 2013 sei im März der Saldo um die Lohnsteuer für die nichtbezahlten Löhne 02/2013 im Ausmaß von € 1.596,45 zu entlasten, jedoch für die bezahlten Löhne 01/2013 wieder zu vermehren; die Lohnsteuer verringere sich jedoch um die nicht vorgenommene Zahlung des Lohnes an den Bf. Auf diesen entfallen eine Lohnsteuer von € 565,65, wie dem Lohnzettel zu entnehmen sei. Der Saldo für den Gleichbehandlungsnachweis betrage daher € 8.919,40.

### 2.5. Mai 2013

Per 15.5.2013 weise die Finanz einen Saldo von € 14.584,98 aus. Dieser Saldo sei wiederum um die Lohnsteuer für 02/2013 und 03/2013 zu vermindern, weil es für diese Monate keine Lohnzahlungen gegeben habe. Es ergebe sich daher ein bereinigter Saldo von € 8.922,71.

## 2.6. Zusammenfassung/Gleichbehandlungsnachweis

Jänner	Februar	März	April	Mai
8.451,00	12.252,76	9.488,23	13.982,04	14.584,98
	- 1.592,68	- 1.596,45	- 4.065,82	- 4.065,82
		1.592,68	- 1.596,45	- 1.596,45
			- 565,06	565,06

8.451,00

11.160,08

8.919,40

8.884,83

8.922,71

Die oben dargestellten Ergebnisse seien in der folgenden Tabelle verarbeitet worden:

Zeitraum	Fälligkeit	Abgaben	Abgaben- zahlung	sonstige Gesamt- schulden	liquide Mittel am Fällig- keitstag	Tilgung der Abgaben (Quote in Prozent)	Gesamt- verteilung der liquiden Mittel (Quoten in Prozent)	Haftung	Summe Haftung
01/2013	15.1.2013	8.415,00	983,70	1.305.191,61	18.449,47	11,69	1,41	0,00	0,00
02/2013	15.2.2013	11.160,08	0,00	1.326.481,07	11.676,26	0,00	0,88	98,24	98,24
03/2013	15.3.2013	8.919,40	0,00	1.326.481,07	11.641,90	0,00	0,88	78,28	176,52
04/2013	15.4.2013	8.884,83	0,00	1.326.481,07	1.381,23	0,00	0,10	9,25	185,77
05/2013	15.5.2013	8.922,71	0,00	1.326.481,07	1.361,23	0,00	0,10	9,16	194,93

Es ergebe sich daher ein möglicher Haftungsbetrag von € 194,93.

### 3. Haftung für Lohnsteuer

Der Bf. habe Löhne lediglich bis 01/2013 bezahlt. Danach seien keine Lohnzahlungen mehr erfolgt. Dies sei den Aufforderungsschreiben der Dienstnehmer und den von den Dienstnehmern erstatteten Anmeldungen im Insolvenzverfahren (welche der Höhe nach die Aufforderungen überstiegen) zu entnehmen.

Sollte das Bundesfinanzgericht zur Haftung des Bf. für Lohnsteuer für 12/2012 und 01/2013 gelangen, so ergebe sich zusätzlich folgende Aufstellung:

Lohnsteuer 12/2012	€ 1.650,69
Lohnsteuer 01/2013	€ 1.592,68

Die Haftung für Lohnsteuer könne daher maximal einen Betrag von € 3.243,37 ergeben. Eine Haftung für Lohnsteuer 11/2012 sei nicht Gegenstand des angefochtenen Bescheides und nicht Gegenstand des Verfahrens.

Der Bf. stelle daher den Antrag, seine Haftung mit € 194,93 festzusetzen.

\*\*\*\*\*

Mit Schreiben vom 5.2.2018 wurde diese Stellungnahme dem Finanzamt zur Kenntnis gebracht, das auf eine Beantwortung verzichtete.

### Über die Beschwerde wurde erwogen:

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

*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.*

*Der nach Abgabenvorschriften Haftungspflichtige kann gemäß § 248 BAO unbeschadet der Einbringung einer Berufung gegen seine Heranziehung zur Haftung innerhalb der für die Einbringung der Berufung gegen den Haftungsbescheid offenstehenden Frist auch gegen den Bescheid über den Abgabenanspruch berufen.*

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

Im gegenständlichen Fall steht die Uneinbringlichkeit in Höhe von 98,47% fest, da mit Beschluss des Landesgerichtes X vom Datum-4 der über das Vermögen der GmbH-1 am Datum-2 eröffnete Konkurs nach Verteilung einer Quote von 1,53% aufgehoben und die Firma am Datum-5 gemäß § 40 FBG im Firmenbuch gelöscht wurde.

Unbestritten ist auch, dass dem Bf. als Geschäftsführer der genannten Gesellschaft im Zeitraum vom Datum-1 bis zur Konkurseröffnung am Datum-2 die Erfüllung der abgabenrechtlichen Pflichten der Gesellschaft oblag. Insbesondere ist im Rahmen dieser Verpflichtung für die rechtzeitige und vollständige Entrichtung der Abgaben Sorge zu tragen.

Daraus folgt jedoch, dass der Bf. mangels Zahlungsverpflichtung für die nach Konkurseröffnung fälligen Abgaben nicht haften kann:

Abgabe	Zeitraum	Betrag	Fälligkeit
Säumniszuschlag 1	2013	81,32	17.06.2013
Körperschaftsteuer	07-09/2013	281,00	16.08.2013

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

Dazu brachte der Bf. vor, dass die Dienstnehmer ihre Gehälter ab Februar 2013 nicht mehr erhalten hätten und er selbst bereits für 01/2013 keinen Lohn mehr bezogen habe. Dies konnte anhand der übermittelten Zahlungsaufforderungsschreiben sowie des Anmeldeverzeichnisses der Insolvenzforderungen im Konkurs der GmbH für die Dienstnehmer DN-1, DN-2 und DN-3, nicht jedoch für den Bf., bestätigt werden, da laut vorgelegtem Kontoauszug der Bank1 folgende im haftungsgegenständlichen Zeitraum fällige Lohnzahlungen erfolgten:

Dienstnehmer	Lohnzeitraum	Betrag	Auszahlungsdatum	Lohnabgaben	Fälligkeit
Bf.	11/2012	2.000,00	18.12.2012	12/2012	15.01.2013
DN-3	11/2012	929,47	02.01.2013	01/2013	15.02.2013
DN-2	11/2012	1.141,13	02.01.2013	01/2013	15.02.2013
DN-1	11/2012	2.370,12	02.01.2013	01/2013	15.02.2013
Bf.	11/2012	1.410,91	02.01.2013	01/2013	15.02.2013
DN-3	01/2013	1.455,72	27.02.2013	02/2013	15.03.2013
DN-2	01/2013	1.543,16	27.02.2013	02/2013	15.03.2013
DN-1	01/2013	2.188,44	27.02.2013	02/2013	15.03.2013
Bf.	01/2013	2.045,97	28.03.2013	03/2013	15.04.2013

Laut Lohnzetteln waren alle drei Dienstnehmer nur bis 31.3.2013 bei der GmbH beschäftigt, weshalb sich die Feststellung der Lohnsteuerprüfung zum Bestehen von Abfuhrdifferenzen der Lohnabgaben für 04/2013 (gebucht als 01-06/2013) auf das Geschäftsführergehalt des Bf. (laut Lohnzettel beschäftigt bis Datum-6) beziehen wird, der zudem auch keine ausständigen Forderungen im Insolvenzverfahren anmeldete.

Dazu ist festzustellen, dass im Falle von bescheidmäßig festgesetzten Abgaben (Bescheid vom 3.7.2013) Einwendungen gegen den Abgabenanspruch nicht mit Erfolg im Haftungsverfahren vorgebracht werden können, sondern ausschließlich im Beschwerdeverfahren gemäß § 248 BAO betreffend Bescheide über den Abgabenanspruch, zumal nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes auch die nach § 9 BAO erforderliche Verschuldensprüfung von der objektiven Richtigkeit der Abgabenfestsetzung auszugehen hat (VwGH 27.2.2008, 2005/13/0094).

Die Frage, ob und in welcher Höhe ein Abgabenanspruch objektiv gegeben ist, ist als Vorfrage im Haftungsverfahren nur dann zu beantworten, wenn kein die Bindungswirkung auslösender Abgabenbescheid vorangegangen ist (VwGH 28.2.2014, 2012/16/0050).

Aufgrund der bescheidmäßigen Festsetzung erfahren die Lohnabgaben für 04/2013 ungeachtet der Einwendungen des Bf. keine Änderungen.

Anders verhält es sich mit den lediglich gemeldeten Lohnabgaben, für deren tatsächliche Höhe ein Nachweis erbracht werden kann (siehe Berechnung durch den verbesserten Gleichbehandlungsnachweis vom 31.1.2018).

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

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

Am Bf., dem als Geschäftsführer der Primärschuldnerin ausreichend Einblick in die Gebarung zustand, war es gelegen, das Ausmaß der quantitativen Unzulänglichkeit der in den Fälligkeitszeitpunkten der Abgaben zur Verfügung stehenden Mittel nachzuweisen (VwGH 19.11.1998, 97/15/0115), da nicht die Abgabenbehörde das Ausreichen der Mittel zur Abgabenentrichtung nachzuweisen hat, sondern der zur Haftung herangezogene Geschäftsführer das Fehlen ausreichender Mittel (VwGH 23.4.1998, 95/15/0145).

Weist der Haftungspflichtige nach, welcher Betrag bei anteilmäßiger Befriedigung der Forderungen an die Abgabenbehörde abzuführen gewesen wäre, dann haftet er nur für die Differenz zwischen diesem und dem tatsächlich bezahlten Betrag. Tritt der Vertreter diesen Nachweis nicht an, dann kann ihm die uneinbringliche Abgabe zur Gänze vorgeschrieben werden (VwGH 28.9.2004, 2001/14/0176).

Im gegenständlichen Fall erstellte der Bf. einen verbesserten Gleichbehandlungsnachweis zu den hier maßgeblichen Fälligkeitszeitpunkten 15.1.2013, 15.2.2013, 15.3.2013, 15.4.2013 und 15.5.2013 und legte dazu Saldenlisten für Jänner und Februar 2013 sowie das Geschäftskonto bei der Bank1 vor, die mit den nunmehrigen Angaben im Liquiditätsstatus korrespondieren.

Im Hinblick auf die ausreichende Behauptung und Konkretisierung des Ausmaßes der Unzulänglichkeit der in den Fälligkeitszeitpunkten zur Verfügung gestandenen Mittel zur Erfüllung der vollen Abgabenverbindlichkeiten kommt eine Beschränkung der Haftung des Bf. auf einen Teil der von der Haftung betroffenen Abgabenschulden in Betracht.

Allerdings war festzustellen, dass im Jänner 2013 eine Bevorzugung des Abgabengläubigers von 10,28% und in den Monaten Februar bis Mai 2013 lediglich minimale Benachteiligungen von unter einem Prozent erfolgten, weshalb im Rahmen des Ermessens von einer Haftungsinanspruchnahme von der Gleichbehandlung unterliegenden Abgaben Abstand genommen wurde.

Für aushaftende Abfuhrabgaben wie die Lohnsteuer gelten jedoch Ausnahmen vom Gleichheitsgrundsatz (VwGH 15.5.1997, 96/15/0003; 29.1.2004, 2000/15/0168), da

nach § 78 Abs. 3 EStG der Arbeitgeber, wenn die zur Verfügung stehenden Mittel nicht zur Zahlung des vollen vereinbarten Arbeitslohnes ausreichen, die Lohnsteuer von dem tatsächlich zur Auszahlung gelangenden niedrigeren Betrag zu berechnen und einzubehalten hat.

Der Haftung unterliegen unter Berücksichtigung der tatsächlichen Auszahlungen und der bereits für 11/2012 gemeldeten und entrichteten Lohnabgaben, deren zugrundeliegende Lohnzahlungen erst am 2.1.2013 erfolgten, weshalb für 01/2013 keine Lohnabgaben zu entrichten gewesen wären, daher folgende Lohnsteuern:

Lohnzahlungszeitraum	Betrag	Fälligkeit
12/2012	1.650,69	15.01.2013
01/2013	---	15.02.2013
02/2013	1.027,62	15.03.2013
03/2013	565,06	15.04.2013
04/2013	670,06	15.05.2013

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

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

Aus dem auf die Hereinbringung der Abgabenschuld beim Haftenden gerichteten Besicherungszweck der Haftungsnorm folgt, dass die Geltendmachung der Haftung in der Regel ermessenskonform ist, wenn die betreffende Abgabe beim Primärschuldner uneinbringlich ist (VwGH 25.6.1990, 89/15/0067).

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

Auf Grund des Vorliegens der gesetzlichen Voraussetzungen des § 9 Abs. 1 BAO erfolgte somit die Inanspruchnahme des Bf. als Haftungspflichtiger für die nachstehenden Abgabenschuldigkeiten der GmbH-1 im Ausmaß von nunmehr € 3.853,55 zu Recht:

Abgabe	Zeitraum	Betrag	abzüglich 1,53% Konkursquote
Lohnsteuer	12/2012	1.650,69	1.625,43
Lohnsteuer	02/2013	1.027,62	1.011,90
Lohnsteuer	03/2013	565,06	556,41
Lohnsteuer	04/2013	670,06	659,81

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

### **Zulässigkeit einer Revision**

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nach Art. 133 Abs. 6 Z 2 B-VG nicht zulässig, da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis nicht von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Die Entscheidung folgt vielmehr der dargestellten ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes.

Wien, am 15. März 2018