

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat in der Beschwerdesache W.L., (Bf.)vertreten durch Hopmeier Wagner Kirnbauer, Rechtsanwälte OG, Rathausstraße 15, 1010 Wien, über die Beschwerde vom 11.2.2016 gegen den Haftungsbescheid nach § 9 BAO der belangten Behörde Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart vom 11.01.2016, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 18. Mai 2017 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben und die Haftungsinanspruchnahme auf folgende Beträge eingeschränkt:

Umsatzsteuer 03/14 1.370,98

Umsatzsteuer 04/14 1.243,71

Lohnsteuer 01/14 626,85

Lohnsteuer 02/14 542,25

Lohnsteuer 03/14 542,25

Lohnsteuer 04/14 542,25

Lohnsteuer 05/14 542,25

Lohnsteuer 06/14 1.103,64

Kammerumlage 01-03/14 14,62

DB 12/13 283,44

DB 01/14 260,51

DB 02/14 234,34

DB 03/14 223,26

DB 04/14 217,72

DB 05/14 217,72

DB 06/14 565,35

Zuschlag zum DB 12/13 26,02

Zuschlag zum DB 01/14 23,16

Zuschlag zum DB 02/14 20,83

Zuschlag zum DB 03/14 19,84

Zuschlag zum DB 04/14 19,35

Zuschlag zum DB 05/14 19,35

Zuschlag zum DB 06/14 50,25

Summe: 8.709,94

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

## **Entscheidungsgründe**

Das Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart hat an MV als Masseverwalter von L am 4.1.2016 einen Haftungsbescheid mit folgendem Inhalt erlassen:

"Hr. L, geb. Geb, als Geschäftsführer der Fa. BauGmbH mit Firmensitz in Adr.1, Versicherungsnummer 3007, wohnhaft in Adr.2, wird als Haftungspflichtiger gemäß § 9 i.V.m. §§ 80 ff. Bundesabgabenordnung für die aushaftenden Abgabenschuldigkeiten der Fa. BauGmbH FN FN im Ausmaß von 8.881,81 Euro in Anspruch genommen und aufgefordert, diesen Betrag innerhalb eines Monats ab Zustellung dieses Bescheides zu entrichten.

Die Haftung wird hinsichtlich folgender Abgabenschuldigkeiten geltend gemacht:

Abgabenart Zeitraum Betrag

Umsatzsteuer 03/14 1.370,98

Umsatzsteuer 04/14 1.243,71

Lohnsteuer 01/14 626,85

Lohnsteuer 02/14 542,25

Lohnsteuer 03/14 542,25

Lohnsteuer 04/14 542,25

Lohnsteuer 05/14 542,25

Lohnsteuer 06/14 1.103,64

Kammerumlage 01-03/14 14,62

DB 12/13 283,44

DB 01/14 260,51

DB 02/14 234,34

DB 03/14 223,26

DB 04/14 217,72

DB 05/14 217,72

DB 06/14 565,35

Zuschlag zum DB 12/13 26,02

Zuschlag zum DB 01/14 23,16

Zuschlag zum DB 02/14 20,83

Zuschlag zum DB 03/14 19,84

Zuschlag zum DB 04/14 19,35

Zuschlag zum DB 05/14 19,35

Zuschlag zum DB 06/14 50,25

Verspätungszuschlag 03/14 109,68

Verspätungszuschlag 04/14 62,19

Summe: 8.881,81

Begründung:

Gem. § 9 Abs. 1 BAO haften die in den § 80 ff 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 eingebraucht werden können.

Nach § 80 Abs. 1 leg. cit. haben die zur Vertretung juristischer Personen berufenen Personen alle Pflichten zu erfüllen, die den von ihnen Vertretenen obliegen, und sind befugt, die diesen zustehenden Rechte wahrzunehmen.

Sie haben insbesondere dafür zu sorgen, dass die Abgaben aus den Mitteln, die sie verwalten, entrichtet werden.

Verletzungen abgabenrechtlicher Pflichten berechtigen nur dann zur Haftungsinanspruchnahme, wenn die Verletzung schuldhaft erfolgte.

Eine bestimmte Schuldform ist hier nicht erforderlich (z.B. VwGH 22.2.2000, 96/14/0158; VwGH 7.12.2000, 2000/16/0601; VwGH 16.9.2003, 2003/14/0040). Daher reicht leichte Fahrlässigkeit jedenfalls aus.

Laut Firmenbuch sind Sie seit 21.02.2013 als Geschäftsführer der Fa. BauGmbH mit Firmensitz in Adr.1, bestellt, also einer juristischen Person, und daher gemäß § 18 GmbHG zu deren Vertretung berufen. Sie waren somit mit der Erfüllung der abgabenrechtlichen Pflichten betraut und verpflichtet, die Abgaben aus deren Mitteln zu bezahlen.

Die genannten Beträge sind bei der „Fa. BauGmbH“ als uneinbringlich anzusehen.

Dies ergibt sich zweifelsfrei daraus, dass vom Landesgericht LG am Datum1 zu KV ein Konkursverfahren eröffnet und das Unternehmen mit Beschluss vom Datum2 geschlossen wurde.

Der Geschäftsführer haftet für die nicht entrichtete Umsatzsteuer der Gesellschaft auch dann, wenn die Mittel, die ihm für die Entrichtung aller Verbindlichkeiten der Gesellschaft zur Verfügung standen, 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.

Unterbleibt der Nachweis, können ihm die uneinbringlichen Abgaben zur Gänze vorgeschrieben werden. VwGH 15.6.2005, 2005/13/0048.

Wurden unbestritten erzielte Einnahmen nicht zumindest anteilmäßig auch zur Abstättung der Abgabenschuldigkeiten herangezogen, kann von einer die Haftung auslösenden Benachteiligung des Abgabengläubigers ausgegangen werden.

Die Haftung erfährt dann eine Einschränkung auf den Benachteiligungsbetrag, wenn der Haftende den Nachweis erbringt, welcher Abgabenbetrag auch bei einer gleichmäßigen Befriedigung der Gläubiger uneinbringlich geworden wäre (ohne diesen Nachweis haftet er für den Gesamtbetrag der uneinbringlich gewordenen Abgabenschuldigkeiten). Der Grundsatz der Gläubigergleichbehandlung gilt auch für Zahlungen, die zur

Aufrechterhaltung des Geschäftsbetriebes erforderlich waren (Barzahlung von Wirtschaftsgütern, Zug-um-Zug- Geschäfte).

Der Zeitpunkt, für den zu beurteilen ist, ob der Vertretene die für die Abgabenentrichtung erforderlichen Mittel hatte, bestimmt sich danach, wann die Abgaben bei Beachtung der Abgabenvorschriften zu entrichten gewesen wären (z.B. VwGH 31.10.2000, 95/15/0137; VwGH 17.12.2003, 2000/13/0220; VwGH 23.11.2004, 2001/15/0108).

Ausnahme vom Gleichbehandlungsgrundsatz besteht für Abfuhrabgaben, nämlich für die Kapitalertragsteuer (VwGH 16.2.2000, 95/15/0046), Beträge gemäß § 99 EStG 1988 und hier der Lohnsteuer.

Hinsichtlich der Heranziehung zur Haftung für die Lohnsteuer ist festzuhalten, dass gemäß § 78 Abs. 1 EStG 1972 der Arbeitgeber die Lohnsteuer des Arbeitnehmers bei jeder Lohnzahlung einzubehalten hat.

Es wäre daher Ihre Sache gewesen, für eine zeitgerechte Lohnsteuerabfuhr Sorge zu tragen.

Sie hingegen haben die fälligen Lohnsteuerbeträge dem Finanzamt gemeldet, eine Abfuhr jedoch unterlassen. Es wird im Zusammenhang darauf verwiesen, dass der Arbeitgeber gemäß § 78 Abs. 3 leg. cit. für den Fall, dass die ihm zur Verfügung stehenden Mitteln zur Zahlung des vollen vereinbarten Arbeitslohnes nicht ausreichen, verpflichtet ist, die Lohnsteuer von dem tatsächlich zur Auszahlung gelangenden niedrigeren Betrag zu berechnen, einzubehalten und abzuführen. In der Nichtbeachtung dieser Verpflichtung ist jedenfalls ein schuldhafes Verhalten zu erblicken (Erkenntnis des VwGH vom 18.9.1985 ZI. 84/13/0085).

Hinsichtlich der Heranziehung zur Haftung für ausstehende Dienstgeberbeiträge und Dienstgeberbeitragszuschläge wäre es Ihre Pflicht gewesen, für eine zeitgerechte Abfuhr Sorge zu tragen. Sie hingegen haben die Abfuhr der fälligen Beträge unterlassen.

In der Nichtbeachtung dieser Verpflichtung ist jedenfalls ein schuldhafes Verhalten zu erblicken.

Hinsichtlich anderer Abgaben, die für das Geschäftsergebnis einer juristischen Person nicht erfolgsneutral sind, ist es Sache des gemäß § 80 BAO befugten Vertreters, darzutun, weshalb er nicht dafür Sorge tragen konnte, dass die anfallenden Abgaben rechtzeitig entrichtet wurden, widrigenfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung angenommen werden darf. In der Regel wird nämlich nur der Geschäftsführer jenen ausreichenden Einblick in die Gebarung der Gesellschaft haben, der ihm entsprechende Behauptungen und Nachweise ermöglicht. Außerdem trifft den Haftenden (§ 77 Abs. 2 BAO), die gleiche Offenlegungs- und Wahrheitspflicht (§ 119 leg. cit.) wie den Abgabenpflichtigen, sodass er zeitgerecht für die Möglichkeit des Nachweises seines pflichtgemäßem Verhaltens vorzusorgen hat.

Persönliche Umstände des Haftenden sind im Rahmen der Ermessensübung zur Geltendmachung der Haftung nicht maßgeblich (VwGH 14.12.2006, 2006/14/0044).

Der Vertreter hat für die Möglichkeit des Nachweises seines pflichtgemäßem Verhaltens

vorzusorgen (zB. VwGH 7.9.1990, 89/14/0132). Ihm obliegt kein negativer Beweis, sondern die konkrete (schlüssige) Darstellung der Gründe, die etwa der rechtzeitigen Abgabenentrichtung entgegenstanden (VwGH 4.4.1990, 89/13/0212).

Auf dem Vertreter lastet auch die Verpflichtung zur Errechnung einer entsprechenden Quote und des Betrages, der bei anteilmäßiger Befriedigung der Forderungen der Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre (§ 9 Abs 1 BAO, VwGH 28. 6. 2012, 2011/16/0126).

Als schuldhaft im Sinne des § 9 Abs. 1 BAO gilt jede Form des Verschuldens.

Der Grad des Verschuldens ist irrelevant (leichteste Fahrlässigkeit genügt).

Nach der Rechtsprechung ist im Falle, dass eine Pflicht nicht erfüllt wurde, die Verschuldensvermutung gegeben.

Da Sie Ihren abgabenrechtlichen Verpflichtungen im angeführten Umfang daher nicht nachgekommen und die Abgaben bei der oben angeführten Gesellschaft uneinbringlich sind, sind Sie aufgrund der Aktenlage und im Rahmen des Ermessens der Abgabebehörde für die genannten Abgabeschuldigkeiten zur Haftung in Anspruch zu nehmen.

\*\*\*\*\*

Dagegen richtet sich die Beschwerde vom 11.2.2016:

"Rechtsmittelerklärung

Der umseits genannte Masseverwalter erhebt hiemit das Rechtsmittel der Beschwerde gegen den Haftungsbescheid zur Abgabenkontonummer StNr. des Finanzamts Bruck Eisenstadt Oberwart vom 04.01.2016 und ficht jenen Haftungsbescheid (im Folgenden kurz: „Haftungsbescheid“) vollinhaltlich an.

Beschwerdegründe

Der Haftungsbescheid betrifft Abgabenverbindlichkeiten der BauGmbH deren Geschäftsführer L, geb. Geb, ist, dessen Masseverwalter wiederum der Einschreiter und Beschwerdeführer ist.

Die Masseverwalterin der BauGmbH teilte dem hier einschreitenden Masseverwalter mit beiliegender E-Mail vom 27.01.2016 (Beilage ./1) mit folgenden Worten im Wesentlichen mit, dass der Konkurs der BauGmbH ein sogenannter Infarktkonkurs war, und, dass bis zum Ausfall einer hohen Werklohnforderung durch die Insolvenz eines Auftraggebers jedenfalls begründete Hoffnung für die Beendigung der Zahlungsstockung der BauGmbH bestand:

„Unter Bezugnahme auf Dein E-Mail vom 20.01.2016 teile ich mit, dass das Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart ursprünglich Forderungen von EUR 25.917,49 im Insolvenzverfahren angemeldet hat, welche Forderungen von mir im Hinblick auf Schätzbescheide und einzubringende bzw. eingebrachte Rechtsmittel vorerst zur Gänze bestritten wurden. Nach entsprechender Rechtsmittelentscheidung hat das Finanzamt die Forderungen auf EUR 16.781, 88 eingeschränkt, welche Forderungen von mir durch Bestreitungsrückziehung anerkannt wurden. Die NÖGKK hat im gegenständlichen

Verfahren Forderungen von EUR 25.214,16 angemeldet, die anerkannt sind. Ich lege Kopien der beiden Forderungsanmeldungen sowie der Forderungseinschränkung durch das Finanzamt bei.

Mir liegen weder Informationen oder Unterlagen vor, die auf eine Konkursverschleppung des Herrn L hindeuten, noch mit welchen nachgewiesen werden könnte, dass eine Konkursverschleppung nicht gegeben ist.

Ich kann jedoch die Angaben des Herrn L insofern bestätigen, dass vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen der W.GmbH begründete Hoffnung auf Sanierung der BauGmbH bestand, solange von einer Einbringlichkeit der Forderung der Schuldnerin gegen dieses Unternehmen in Höhe von rund EUR 27.300,00 s.A. (im dortigen Insolvenzverfahren wurden EUR 28.437,36 zur Anmeldung gebracht, welcher Betrag anerkannt ist) ausgegangen werden konnte. (Beilage ./1)"

Somit liegen die Haftungsvoraussetzungen für den gegenständlichen Haftungsbescheid nicht vor. Zum Einen besteht offensichtlich weder ein Verschulden des L am Eintreten der Insolvenz der BauGmbH noch für die

Nichtentrichtung der gegenständlichen Abgaben. Zum Anderen ist aufgrund des Infarktkonkurses in Folge eines Forderungsausfalls offensichtlich, dass auch dann, falls es nicht zu einer gleichmäßigen Befriedigung der Gläubiger während der Zahlungsstockung gekommen wäre, die gegenständlichen Beträge ohne Verschulden des L uneinbringlich geworden waren. Der Haftungsbescheid ist daher ersatzlos aufzuheben.

Im Übrigen ist die gegenständliche Auseinandersetzung wirtschaftlich zwecklos. Wie dem ebenfalls angeschlossenen aktuellen Bericht des einschreitenden Masseverwalters an das Konkursgericht im Konkursverfahren des L (Beilage ./8) zu entnehmen ist, herrscht im Konkursverfahren des L Masseunzulänglichkeit ohne Aussicht auf eine nennenswerte Insolvenzquote.

#### Antrag

Aus den genannten Gründen stellt der einschreitende Masseverwalter über das Vermögen des L, geb. Geb, den höflichen Antrag, den gegenständlichen Haftungsbescheid zur Abgabenkontonummer StNr. des FA Bruck Eisenstadt Oberwart vom 04.01.2016 ersatzlos aufzuheben, in eventu die damit festgesetzte Haftung des L mit Null festzusetzen.

#### Beilagenverzeichnis:

E-Mail der Masseverwalterin der BauGmbH vom  
27.01.2016 samt Beilagen;

Forderungsanmeldung des Gläubigers NÖGKK vom 02.10.2014;

Schreiben der NÖGKK an BauGmbH vom 01.10.2014;

Anmeldung von Abgabenforderungen im Insolvenzverfahren BauGmbH vom Datum3;

Rückstandsausweis vom Datum3;

Einschränkung einer Forderungsanmeldung im Insolvenzverfahren BauGmbH vom Datum4;

E-Mail des Einschreiters an die NÖGKK vom 11.02.2016;  
Zweiter Bericht des Masseverwalters vom 30.10.2015"

\*\*\*\*\*

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 16.3.2016 wurde die Beschwerde abgewiesen.

Zur Begründung führte das Finanzamt aus:

"Ihre Beschwerde gegen oben genannten Bescheid richtet sich gegen die Inanspruchnahme zur Haftung in Höhe von € 8.881,81 mit folgender Begründung:  
- Die Haftungsvoraussetzungen lägen nicht vor, da auf Grund eines egetretenen Infarktkonkurses die Partei die Uneinbringlichkeit der Abgaben nicht verschuldet habe, zumal auch die Geltendmachung der Haftung wirtschaftlich zwecklos wäre.

Es werde daher beantragt, den Haftungsbescheid ersatzlos aufzuheben.

Dazu ist seitens des Finanzamtes festzustellen:

Herr L, geb. am Geb, war vom 21.02.2013 bis zur Konkursöffnung beim Landesgericht LG am Datum1, eingetragener handelsrechtlicher Geschäftsführer der Fa. BauGmbH (FN FN). Am 04.11.2014 wurde seitens der Primärschuldnerin ein Antrag auf Durchführung eines Sanierungsverfahrens gestellt. In der dazu abgegebenen Stellungnahme der Insolvenzverwalterin Frau Rechtsanwältin Magistra E vom 28.11.2014 wurde eine Verbesserung der Zahlungsquote in Höhe von 50% angestrebt. Am 12.12.2014 wurde seitens des Masseverwalters Masseunzulänglichkeit angezeigt und mit gerichtlichem Beschluss am Datum2 die Schließung des Unternehmens angeordnet.

Am Datum4 erfolgte durch Beschluss des Handelsgerichtes Wien die Eröffnung eines Konkursverfahrens über das Vermögen des Geschäftsführers, Herrn L.

In der Folge erließ die Behörde am 04.01.2016 (zugestellt am 11.01.2016) den streitgegenständlichen Haftungsbescheid, wobei eine Haftung für € 8.881,81 ausgesprochen wurde.

Gegen diesen Bescheid erhob die Partei das Rechtsmittel der Beschwerde mit oben angeführter Begründung.

Dieser Sachverhalt war unter Berücksichtigung der Beschwerdeinwendungen rechtlich zu würdigen wie folgt:

Wie bereits im Haftungsbescheid ausgeführt, haben die zur Vertretung juristischer Personen

berufenen Personen gemäß § 80 Abs. 1 BAO alle Pflichten zu erfüllen, die den von Ihnen Vertretenen obliegen. Sie haben insbesondere dafür zu sorgen, dass die Abgaben aus den Mitteln die sie verwalten, entrichtet werden.

Die Haftung nach § 9 Abs. 1 BAO ist eine Ausfallhaftung. Voraussetzung ist die objektive Uneinbringlichkeit der betreffenden Abgaben bei der Primärschuldnerin im Zeitpunkt der Inanspruchnahme des Haftenden. Im gegenständlichen Fall steht diese Uneinbringlichkeit nach Anzeige der Masseunzulänglichkeit und Unternehmensschließung betreffend die Primärschuldnerin am Datum2 objektiv fest.

Verletzungen abgabenrechtlicher Pflichten berechtigen nur dann zur Haftungsinanspruchnahme, wenn die Verletzung schulhaft erfolgte. Eine bestimmte Schuldform ist hierfür nicht erforderlich. Daher reicht leichte Fahrlässigkeit.

In der Beschwerde wird gegen das Vorliegen eines Verschuldens eingewendet, dass auf Grund eines eingetretenen Infarktkonkurses die Partei die Uneinbringlichkeit der Abgaben nicht verschuldet habe, zumal auch die Geltendmachung der Haftung wirtschaftlich zwecklos wäre.

Hierzu ist seitens des Finanzamtes zu entgegnen, dass für die Haftung gemäß § 9 BAO nur ein Verschulden betreffend Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten von Bedeutung ist, nicht jedoch ein Verschulden in Bezug auf die Umstände des Eintritts der Zahlungsunfähigkeit. Auf die Gründe für die Insolvenz der Primärschuldnerin kommt es somit nicht an. Der Umstand eines, wie in der Beschwerde aufgezeigt, hohen Werklohnausfalles kann den Beschwerdewerber noch nicht entschulden. Es oblag dem Geschäftsführer daher generell die Obsorge für die Erfüllung der abgabenrechtlichen Verpflichtungen der Primärschuldnerin im Zeitraum seiner handelsrechtlichen Geschäftsführung. Die Tatsache eines Infarktkonkurses reicht noch nicht aus, die Nichtvorhersehbarkeit der Änderung der wirtschaftlichen Verhältnisse und einhergehende schuldbefreiende Wirkung betreffend abgabenrechtlicher Verpflichtungen zu begründen. Die Behörde folgt den Ausführungen im Haftungsbescheid.

Hatte der Geschäftsführer Gesellschaftsmittel zur Verfügung, die zur Befriedigung sämtlicher Schulden der Gesellschaft nicht ausreichten, so ist er für die Umsatzsteuer, Dienstgeberbeiträge und Dienstnehmerzuschläge nur dann haftungsfrei, wenn er nachweist, dass die noch vorhandenen Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet wurden.

Unterbleibt dieser Nachweis können ihm die uneinbringlichen Abgaben zur Gänze vorgeschrieben werden. Einen solchen Nachweis hat die Partei nicht angetreten.

Die Partei führt in Ihrer Beschwerde dazu nichts aus, sondern verweist allgemein auf die wirtschaftliche Zwecklosigkeit der Geltendmachung der Haftung.

Es besteht aber für den Vertreter eine qualifizierte Mitwirkungspflicht in der Form, dass dieser im Haftungsverfahren die Gleichbehandlung aller Gläubiger ziffernmäßig darzustellen hat.

Den Nachweis, welcher Betrag bei Gleichbehandlung sämtlicher Gläubiger - bezogen auf die jeweiligen Fälligkeitszeitpunkte einerseits und das Vorhandensein liquider Mittel andererseits - an die Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre, führte Herr L bis dato nicht. Der pauschale Verweis auf die wirtschaftliche Zwecklosigkeit des behördlichen Haftungsbescheides widerspricht daher der gesetzlichen Konkretisierungspflicht und genügt der dem Vertreter obliegenden Beweislast jedenfalls nicht.

Eine Ausnahme vom Gleichbehandlungsgrundsatz besteht für die Lohnsteuer.

Bezüglich der mit Haftungsbescheid geltend gemachten Lohnsteuer ergibt sich die schulhafte Verletzung der Vertreterpflichten durch deren Nichtabfuhr, wonach jede Zahlung von Arbeitslöhnen, wenn die zur Verfügung stehenden Mittel nicht auch auf

die darauf entfallende und einzubehaltende Lohnsteuer ausreichen, eine schuldhafte Verletzung der abgabenrechtlichen Pflichten des Vertreters darstellt.

Hier haftet der Geschäftsführer für den Fall, dass die dem Arbeitgeber zur Verfügung stehenden Mittel zur Zahlung des vollen vereinbarten Arbeitslohnes nicht ausreichen, lediglich für den von dem tatsächlich zur Auszahlung gelangten niedrigeren Betrag. Auch dies wurde im der Beschwerde zu Grunde liegenden Haftungsbescheid bereits dargetan und wurden in der Beschwerde keine Gründe vorgebracht, warum der Geschäftsführer hinsichtlich dieser auferlegten Pflicht nicht Sorge getragen hat.

Die Geltendmachung der Haftung im Sinne des § 9 BAO liegt im Ermessen der Abgabenbehörde, das sich innerhalb der vom Gesetz aufgezeigten Grenzen des § 20 BAO zu halten hat. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und

Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Dem Gesetzesbegriff Billigkeit ist dabei berechtigtes Interesse der Partei, dem Gesetzesbegriff Zweckmäßigkeit das öffentliche Anliegen an der Einbringung der Abgaben mit allen gesetzlich vorgesehenen Mitteln und Möglichkeiten beizumessen.

Berücksichtigt man die Tatsache, dass die haftungsgegenständlichen Abgabenschuldigkeiten nur im Haftungswege beim Beschwerdeförderer einbringlich gemacht werden können, so war im gegenständlichen Fall dem Interesse der Allgemeinheit an der Abgabeneinbringung (Zweckmäßigkeitserwägung) der Vorzug zu geben gegenüber dem Interesse des Beschwerdeführers, nicht zur Haftung in Anspruch genommen zu werden (Billigkeitserwägung).

Sofern der Beschwerdeführer mit dem Hinweis auf seine wirtschaftliche Lage eine Uneinbringlichkeit der Haftungsschuld bei ihm vorbringt, ist dem zu entgegnen, dass damit nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 28.11.2002, 97/13/0177) eine unzweckmäßige Ermessensübung nicht dargelegt wird, da die allfällige derzeitige Uneinbringlichkeit nicht ausschließt, dass künftig neu hervorgekommenes Vermögen oder künftig erzielte Einkünfte zur Einbringlichkeit führen können.

Gründe für ein Absehen von der Geltendmachung der Haftung als Ausfluss des Ermessens lagen im gegenständlichen Fall somit nicht vor, sodass das Finanzamt den Zweckmäßigkeitserwägungen den Vorrang gegenüber einer allfälligen Billigkeit einräumen

konnte, da die Geltendmachung eine geeignete Maßnahme war, um den Abgabenausfall zu verhindern.

Aus diesen Gründen konnte die Behörde daher zu Recht von einer schuldhafte Pflichtverletzung als Ursache für die Uneinbringlichkeit der betreffenden Abgaben ausgehen und es war wie im Spruch zu entscheiden.""

\*\*\*\*\*

Dagegen richtet sich der Vorlageantrag vom 22.4.2016:

## 1. Rechtsmittelerklärung

Mit Beschwerdevorentscheidung des Finanzamtes Bruck Eisenstadt Oberwart, Prinz Eugen-Straße 3, 7400 Oberwart (im Folgenden kurz: Finanzamt) vom 16.03.2016 zu Abgabenkontonummer StNr.1, dem Einschreiter zugestellt am 22.03.2016 (im Folgenden kurz: Beschwerdevorentscheidung), wurde die Beschwerde des Einschreiters vom 11.02.2016 gegen den Haftungsbescheid des Finanzamtes Bruck Eisenstadt Oberwart vom 04.01.2016, abgewiesen.

Der einschreitende Masseverwalter stellt hiemit hinsichtlich der ergangenen Beschwerdevorentscheidung gem. § 264 BAO (vormals; § 276 BAO) den Antrag auf Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht (Vorlageantrag).

### 1.2. Beschwerdegründe

#### 1.2.1. *Zum fehlenden Verschulden von Verletzungen abgabenrechtlicher Pflichten*

Das Finanzamt wies mit der angefochtenen Beschwerdevorentscheidung die Beschwerde des Einschreiters vom 11.02.2016 im Wesentlichen mit der Begründung ab, dass für die Haftung gem. § 9 BAO nur ein Verschulden betreffend Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten von Bedeutung sei, nicht jedoch ein Verschulden in Bezug auf die Umstände des Eintritts der Zahlungsunfähigkeit. Es würde nicht auf die Gründe für die Insolvenz der Primärschuldnerin ankommen. Der Umstand eines hohen Werklohnauftalles könne den Beschwerdeführer noch nicht entschulden.

Es obliege dem Geschäftsführer generell die Obsorge für die Erfüllung der abgabenrechtlichen Verpflichtungen der Primärschuldnerin im Zeitraum seiner handelsrechtlichen Geschäftsführung. Die Tatsache eines Infarktkonkurses reiche noch nicht aus, die Nichtvorhersehbarkeit der Änderung der wirtschaftlichen Verhältnisse und einhergehende schuldbefreiende Wirkung betreffend abgabenrechtlicher Verpflichtungen zu begründen.

Diese Ansicht ist rechtlich unrichtig.

Zwar ist es richtig, dass für die Haftung gem. § 9 BAO nur die Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten von Bedeutung ist (Ritz. BAO 5, § 9 Rz 9ff mwN). Zu den abgabenrechtlichen Pflichten des Vertreters gehört es aber insbesondere und primär, dafür zu sorgen, dass die Abgaben entrichtet werden, was wiederum in direktem Zusammenhang mit der im gegenständlichen Fall vorliegenden von L unverschuldeten Zahlungsunfähigkeit infolge eines Infarktkonkurses steht.

Der Beschwerdeführer tat in seiner Beschwerde vom 11.02.2016 durch Darlegung des offensichtlich vorliegenden Infarktkonkurses dar, dass L kein Verschulden an der Nichtentrichtung der streitgegenständlichen Abgabenschulden, somit an seiner abgabenrechtlichen „Hauptverpflichtung“, treffen kann, was sich bereits direkt aus dem Umstand der Unvorhersehbarkeit der Änderung der wirtschaftlichen Verhältnisse der Primärschuldnerin und dem mangelnden Verschulden am Eintreten der Insolvenz der Primärschuldnerin ergibt.

Eine verschuldete Nichtabführung der Abgaben durch Herrn L als Vertreter gem. § 80 ff BAO kann nämlich gerade nicht vorliegen, weil er aufgrund einer fälligen Forderung der Primärschuldnerin gegen eine Auftraggeberin in Höhe von rund EUR 27.300,00 S.A., somit einem die Abgabenschulden der Primärschuldnerin weit übersteigenden Betrag, bis zur Konkurseröffnung davon ausgehen konnte und durfte, dass maximal eine vorübergehende Zahlungsstockung der Primärschuldnerin vorliegt, welche jederzeit durch Zahlung der fälligen Forderung gegen die sodann in Insolvenz geratene Auftraggeberin, enden konnte und die Abführung der Abgaben spätestens sodann unverzüglich möglich sein würde.

Allein der Umstand, dass a) sogar die Masseverwalterin der BauGmbH bestätigen kann, dass „vor *Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen der begründete Hoffnung auf Sanierung der BauGmbH bestand, solange von einer Einbringlichkeit der Forderung der Schuldnerin gegen dieses Unternehmen in Höhe von rund EUR 27.300,00 s.A. (im dortigen Insolvenzverfahren wurden EUR 28.437,36 zur Anmeldung gebracht, welcher Betrag anerkannt ist) ausgegangen werden konnte*“ und

b) die Masseverwalterin RA Mag.E offenbar selbst bis zum Eintritt der Masseunzulänglichkeit infolge Bekanntwerdens der Zahlungsunfähigkeit der Auftraggeberin W.GmbH von der Sanierbarkeit der Primärschuldnerin ausging, zeigt deutlich, dass ein Verschulden des Geschäftsführers an seiner abgabenrechtlichen „Hauptverpflichtung“ bis zur Konkurseröffnung, nämlich dafür zu sorgen, dass die Abgaben entrichtet werden, kein Verschulden (auch keine leichte Fahrlässigkeit) trifft.

Beim Konkurs der BauGmbH handelt es sich offensichtlich um einen sogenannten Infarktkonkurs, weil offenbar bis zum Ausfall der fälligen und erwarteten Werklohnforderung iHv EUR 27.300,- gegenüber der W.GmbH begründete Hoffnung für die Beendigung der Zahlungsstockung der BauGmbH bestand, sodass L berechtigt davon ausgehen konnte, dass die Abgabenschulden beim Finanzamt in Kürze getilgt werden können.

Der Umstand eines hohen Werklohnauftalles, welcher schließlich ausschlaggebend für den Infarktkonkurs war, entschuldet L aufgrund der im gegenständlichen Fall vorliegenden Nichtvorhersehbarkeit der Änderung der wirtschaftlichen Verhältnisse sehr wohl und zieht damit schuldbefreiende Wirkung betreffend abgabenrechtlicher Verpflichtungen nach sich. Wenn die Insolvenz auf Umstände außerhalb der Sphäre des Unternehmers, wie etwa einen Infarktkonkurs zurückzuführen ist, kann sich ein Vertreter von einer Haftung freibeweisen, was in der abgewiesenen Beschwerde vom 11.02.2016 gerade erfolgte.

Erst nach dem unerwarteten Ausfall der genannten Werklohnforderung war absehbar, dass eine Befriedigung des Finanzamtes sowie anderer Gläubiger nicht mehr möglich ist.

Zusammengefasst liegen somit die Haftungsvoraussetzungen für den gegenständlichen Haftungsbescheid aus mehreren Gründen nicht vor:

- a) Zum Einen besteht offensichtlich weder ein Verschulden des L am Eintreten der Insolvenz der BauGmbH noch ein Verschulden für die Nichtentrichtung der gegenständlichen Abgaben (siehe obige Ausführungen).
- b) Zum Anderen ist aufgrund des Infarktkonkurses in Folge eines Forderungsausfalls offensichtlich, dass auch dann, falls es (wider Erwartens) nicht zu einer gleichmäßigen Befriedigung der Gläubiger während der Zahlungsstockung gekommen wäre, die gegenständlichen Beiträge ohne Verschulden des L uneinbringlich geworden wären (siehe unten Punkt 1.2.2).

Der Haftungsbescheid wäre daher ersatzlos aufzuheben gewesen.

#### *1.2.2. Keine Kausalität zwischen Pflichtverletzung und Uneinbringlichkeit*

Der Einschreiter bestreitet schon generell das Vorliegen einer schuldhaften Pflichtverletzung des L als solche (siehe oben Punkt 1.2.1). Selbst wenn aber doch eine Pflichtverletzung des L vorliegen sollte, so mangelt es für eine Haftungsinanspruchnahme aus Sicht des Einschreiters an der Kausalität zwischen schuldhafter Pflichtverletzung und Abgabenausfall.

Schließlich kam es einzig und allein aufgrund des für L unerwarteten Zahlungsausfalls der Auftragsgeberin W.GmbH infolge Insolvenz (Infarktkonkurs!) zur Uneinbringlichkeit der Abgabenschulden. Die Uneinbringlichkeit der Abgabenschulden wäre aber unabhängig vom Verhalten des L jedenfalls eingetreten, sodass es nie und unter keinen Umständen zu einer Befriedigung der Abgabenschulden hätte kommen können.

Die Pflichtverletzung muss aber zur Uneinbringlichkeit geführt haben. Wäre die Abgabe auch ohne schuldhafte Pflichtverletzung des Vertreters uneinbringlich geworden, so besteht keine Haftung (Ritz, BAO, § 9 Rz 24 mwN). Letzteres liegt im gegenständlichen Fall aber gerade vor.

Der Haftungsbescheid wäre daher auch aus diesem Grund ersatzlos aufzuheben gewesen.

#### *1.2.3. Zur qualifizierten Mitwirkungspflicht des Vertreters*

Das Finanzamt führt in der Beschwerdevorentscheidung unter anderem auch aus, dass für den Vertreter eine qualifizierte Mitwirkungspflicht im Haftungsverfahren besteht, nämlich darzutun, aus welchen Gründen ihm die Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten unmöglich war und die Gleichbehandlung aller Gläubiger ziffernmäßig darzutun, welcher er nicht hinreichend nachgekommen wäre.

Dem Vertreter obliegt kein negativer Beweis, sondern die konkrete (schlüssige) Darstellung der Gründe, die zB der gebotenen rechtzeitigen Abgabenentrichtung entgegenstanden, was in der Beschwerde vom 11.02.2016 aber gerade erfolgte, indem der Einschreiter den Infarktkonkurs der Primärschuldnerin, die fehlende Kausalität und das mangelnde Verschulden des L ausreichend veranschaulichte. Der Einschreiter ist seiner qualifizierten Mitwirkungspflicht daher zureichend nachgekommen.

Selbst wenn eine qualifizierte Mitwirkungspflicht besteht, entbindet diese außerdem die Behörde nicht von jeglicher Ermittlungspflicht. Eine solche Pflicht besteht etwa, wenn sich aus dem Akteninhalt deutliche Anhaltspunkte für das Fehlen der Mittel zur Abgabenentrichtung ergeben. Entspricht der Vertreter seiner Obliegenheit, das Nötige an Behauptungen und Beweisanboten zu seiner Entlastung darzutun, so liegt es an der Behörde, erforderlichenfalls Präzisierungen über die Beweise vom Vertreter anzufordern, jedenfalls aber konkrete Feststellungen über die von ihm angebotenen Entlastungsbehauptungen zu treffen. Dem ist das Finanzamt nicht ausreichend nachgekommen. Das Finanzamt hätte beispielsweise als Konkursgläubigerin ua in den Akt zum Konkursverfahren der Primärschuldnerin Einsicht nehmen können, aus welchem hervorgehen wird, ob es überhaupt zu einer (auch nur anteiligen) Befriedigung anderer Gläubiger der Primärschuldnerin gekommen ist (und nur dann könnte überhaupt eine Ungleichbehandlung des Finanzamtes vorliegen), oder erforderlichenfalls auch Präzisierungen über die Beweise vom Vertreter bzw Einschreiter anfordern können.

Der Einschreiter ist der qualifizierten Mitwirkungspflicht ausreichend nachgekommen, während das Finanzamt seiner Ermittlungspflicht nicht Genüge getan hat. Der Haftungsbescheid wäre ersatzlos aufzuheben gewesen.

#### *1.2.4. Zum Umfang der geltend gemachten Haftung*

Im Falle einer Verletzung des Gleichbehandlungsgrundsatzes erstreckt sich die Haftung des Vertreters nur auf jenen (anteiligen) Betrag, um den bei gleichmäßiger Behandlung sämtlicher Gläubiger die Abgabenbehörde mehr erlangt hätte, als sie infolge des pflichtwidrigen Verhaltens des Vertreters tatsächlich bekommen hat. (An dieser Stelle sei aber erneut die ohnehin mangelnde Kausalität in Erinnerung gerufen!). Eine Haftung zur Gänze kommt hingegen nur in Betracht, wenn der Vertreter seiner qualifizierten Mitwirkungspflicht hinsichtlich des teilweisen Fehlens liquider Mittel und der nachteiligen Verwendung dieser Mittel gar nicht nachkommt.

Wie der Einschreiter bereits ausführte, ist er seiner Ansicht nach der qualifizierten Mitwirkungspflicht ausreichend nachgekommen. Selbst wenn das aber nicht zutreffen sollte, so ist eine solche Haftungsinanspruchnahme selbst dann jedoch nur rechtmäßig, wenn nach den Umständen des Einzelfalles keine diesbezügliche abgabenbehördliche Ermittlungspflicht bestand, welche der Beschwerdeführer aber gerade behauptet.

Schließlich dient die Haftung gem. § 9 BAO nicht als Sanktion für Verletzungen der Mitwirkungspflicht, die Haftung setzt vielmehr insbesondere die schuldhafte Pflichtverletzung und die Kausalität zwischen Pflichtverletzung und Uneinbringlichkeit voraus, die aber gerade fehlt (siehe oben Punkt 1.2.1 und 1.2.2). Wenn nach der Aktenlage der Behörde bekannt ist, dass mangels liquider Mittel eine Abgabenentrichtung (zur Gänze oder anteilig) nicht möglich war, so trifft den Vertreter keine Haftung.

#### *1.2.5. Zum Ermessen der Geltendmachung der Haftung und zur Wirtschaftlichkeit*

Selbst wenn die allgemeinen Ausführungen des Finanzamtes auf Seite 4 der Beschwerdevorentscheidung grundsätzlich richtig sein könnten, hätte das Finanzamt aus

Sicht des Einschreiters bei der Ermessensübung über die Haftungsinanspruchnahme die wirtschaftlichen Verhältnisse des L üä berücksichtigen müssen, zumal der Einschreiter in seiner Beschwerde vom 11.02.2016 darauf hingewiesen hat, dass die gegenständliche Auseinandersetzung über die Unrichtigkeit der vorliegenden Entscheidung (kein Verschulden und keine Kausalität) hinaus auch wirtschaftlich zwecklos ist, weil im Konkursverfahren des L - zumindest derzeit - Masseunzugänglichkeit herrscht. Schließlich vertritt schon das BMF die Ansicht, dass bei der Ermessensübung beispielsweise unter anderem folgende Kriterien beachtlich sind:

- a) die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Haftungspflichtigen,
- b) der Grad des Verschuldens des Vertreters,
- c) ein Mitverschulden der Abgabenbehörde an der Uneinbringlichkeit der betreffenden Abgabenschuld, und
- d) der Grundsatz der Sparsamkeit, Wirtschaftlichkeit und Zweckmäßigkeit der Vollziehung, daher ob der haftungsgegenständliche Betrag nur geringfügig ist und ob er beim Haftungspflichtigen einbringlich ist.

Diese Aspekte wurden vom Finanzamt in ihrer Ermessensentscheidung offensichtlich nicht berücksichtigt. Der Haftungsbescheid wäre aus den oben angeführten Kriterien ersatzlos aufzuheben gewesen.

## 2. Antrag

Der einschreitende Masseverwalter stellt hiemit hinsichtlich der ergangenen Beschwerdevorentscheidung vom 16.03.2016 zu Abgabenkontonummer StNr.1, dem Einschreiter zugestellt am 22.03.2016 gem. § 264 BAO (vormals: § 276 BAO) den höflichen Antrag, das Bundesfinanzgericht möge nach einer mündlichen Verhandlung durch den Senat über die gegenständliche Beschwerde des Einschreiters vom 11.02.2016 entscheiden (Vorlageantrag)."

\*\*\*\*\*

In der mündlichen Verhandlung vom 18.5.2017 wurde bekannt geben, dass am 2.5.2017 der Wegfall der Masseunzulänglichkeit angezeigt worden sei. Dennoch sei dazu noch keine abschließende Feststellung treffbar, da noch Zahlungen anfielen, so auch im Zusammenhang mit einer zur Versteigerung anstehenden Wohnung.

### **Über die Beschwerde wurde erwogen:**

*Gemäß § 80 Abs. 1 BAO haben die zur Vertretung juristischer Personen berufenen Personen alle Pflichten zu erfüllen, die den von ihnen Vertretenen obliegen und insbesondere dafür Sorge zu tragen, dass die Abgaben aus den Mitteln, die sie verwalten, entrichtet werden.*

*Gemäß § 9 Abs. 1 BAO haften die in § 80 Abs. 1 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 eingebraucht werden können.*

Voraussetzungen für die Geltendmachung einer Haftung gemäß § 9 BAO sind eine Abgabenforderung gegen den Vertretenen, die objektive Uneinbringlichkeit der entsprechenden Abgaben im Zeitpunkt der Inanspruchnahme des Haftenden (VwGH 03.07.1996, 96/13/0025), die Stellung als Vertreter, dessen schuldhafte Pflichtverletzung sowie die Kausalität zwischen Pflichtverletzung und Uneinbringlichkeit (VwGH 10.11.1993, 91/13/0181).

Da es sich bei der Vertreterhaftung nach § 9 Abs. 1 BAO um eine Ausfallshaftung handelt, ist zunächst als Voraussetzung für die Inanspruchnahme des Haftenden die objektive Uneinbringlichkeit der betreffenden Abgaben bei der Primärschuldnerin im Zeitpunkt der Inanspruchnahme des Bf. festzustellen.

Uneinbringlichkeit liegt in diesem Zusammenhang stets dann vor, wenn Vollstreckungsmaßnahmen erfolglos waren oder voraussichtlich erfolglos wären.

Mit Beschluss des Landesgerichtes LG am Datum1 wurde das Konkursverfahren bei der Firma BauGmbH eröffnet und am 27.6.2016 mangels Kostendeckung aufgehoben. Die Gesellschaft wurde am 13.09.2016 nach § 40 FBG wegen Vermögenslosigkeit gelöscht.

Somit ist ein Zugriff auf Geldmittel der Gesellschaft zweifelsfrei nicht mehr möglich und folglich die Voraussetzung der Uneinbringlichkeit der gegenständlichen Abgaben bei der Primärschuldnerin jedenfalls gegeben.

L war ab 21.02.2013 bis zur Konkursöffnung am Datum1 unbestritten alleiniger handelsrechtlicher Geschäftsführer der Primärschuldnerin.

Daraus ergibt sich, dass er als handelsrechtlicher Geschäftsführer im Zeitraum seiner Geschäftsführung grundsätzlich verpflichtet war, für die Einhaltung der abgabenrechtlichen Vorschriften Sorge zu tragen.

Zu diesen Vorschriften gehören neben der Verpflichtung Abgaben zu entrichten etwa auch die Führung von Aufzeichnungen sowie die zeitgerechte Einreichung von Abgabenerklärungen.

Die beiden Verspätungszuschläge nach § 135 BAO (€ 109,68 und € 62,19) wären erst am 25.8.2014 fällig gewesen, zu diesem Zeitpunkt konnte L in Folge der Konkursöffnung nicht mehr über Mittel der Primärschuldnerin verfügen, weswegen der Beschwerde mangels schuldhafter Pflichtverletzung stattzugeben war.

Zur Frage, ob nun hinsichtlich der verbleibenden aushaftenden Abgabenschuldigkeiten eine schuldhafte Pflichtverletzung, welche eine Uneinbringlichkeit von Abgabenschuldigkeiten bewirkt hat, vorliegt, ist zunächst Folgendes auszuführen:

Gemäß § 1298 ABGB obliegt dem, der vorgibt, dass er an der Erfüllung seiner gesetzlichen Verpflichtungen ohne sein Verschulden verhindert war, der Beweis.

Daraus ist abzuleiten, dass der wirksam bestellte Vertreter einer juristischen Person, der die Abgaben der juristischen Person nicht entrichtet hat, für diese Abgaben haftet, wenn sie bei der juristischen Person nicht eingebbracht werden können und er nicht beweist, dass die Abgaben ohne sein Verschulden nicht entrichtet werden konnten.

Nur schuldhafte Verletzungen abgabenrechtlicher Pflichten berechtigen zur Haftungsinanspruchnahme. Eine bestimmte Schuldform ist jedoch nicht gefordert, weshalb auch leichte Fahrlässigkeit genügt (z. B. VwGH 18.10.1995, 91/13/0037, 31.10.2000, 95/15/0137). Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hat der Vertreter darzutun, aus welchen Gründen ihm die Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten unmöglich gewesen sei, widrigenfalls die Abgabenbehörde eine schuldhafte Verletzung im Sinn des § 9 Abs. 1 BAO annehmen darf. Unterbleibt der Nachweis, kann die Behörde die uneinbringlichen Abgaben dem Vertreter zur Gänze vorschreiben (VwGH 24.02.2004, 99/14/0278). Dem Vertreter obliegt dabei kein negativer Beweis, sondern die konkrete (schlüssige) Darstellung der Gründe, die zB. der gebotenen rechtzeitigen Abgabenentrichtung entgegenstanden (VwGH 27.10.2008, 2005/17/0259). Dem Vertreter obliegt es, entsprechende Beweisvorsorgen – etwa durch Erstellung und Aufbewahrung von Ausdrucken – zu treffen.

Gemäß § 79 Abs. 1 EStG hat der Arbeitgeber die gesamte Lohnsteuer, die in einem Kalendermonat einzubehalten war, spätestens am 15. Tag nach Ablauf des Kalendermonates in einem Betrag an das Finanzamt der Betriebsstätte abzuführen. Die Lohnsteuer von Bezügen (Löhnen), die regelmäßig wiederkehrend bis zum 15. Tag eines Kalendermonats für den vorangegangenen Kalendermonat ausbezahlt werden, gilt als Lohnsteuer, die im vorangegangenen Kalendermonat einzubehalten war.

Bezugnehmend auf die haftungsgegenständlichen Beträge an Lohnsteuer ist darauf hinzuweisen, dass diese nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vom Gleichheitsgrundsatz ausgenommen sind. Reichen nämlich die dem Arbeitgeber zur Verfügung stehenden Mittel zur Zahlung des vollen vereinbarten Arbeitslohnes nicht aus, so hat er die Lohnsteuer von dem tatsächlich zur Auszahlung gelangenden niedrigeren Betrag zu berechnen und einzubehalten (Verweis auf § 78 Abs. 3 EStG 1988). In derartigen Fällen dürfen die Löhne nicht in voller Höhe ausgezahlt werden und sind diese anteilig zu kürzen und die auf den gekürzten Lohnbetrag entfallende Lohnsteuer ist zur Gänze zu entrichten (vgl. z.B. VwGH 16.12.2009, 2009/15/0127, VwGH 29.1.2004, 2000/15/0168).

Die Lohnsteuer für 1, 2, 3, 4, 5 und 6/2014 wurde bei Fälligkeit ausschließlich gemeldet und nicht entrichtet.

Es gibt kein Vorbringen, dass die Löhne nicht ausbezahlt worden seien, daher besteht die Haftungsinanspruchnahme für die Lohnsteuern in der Gesamthöhe von € 3.899,49 zu Recht.

Hinsichtlich der Umsatzsteuer, der Dienstgeberbeiträge, der Zuschläge zu den Dienstgeberbeiträgen und der Kammerumlage obliegt es dem handelsrechtlichen

Geschäftsführer als potentiell Haftendem einen Nachweis zu erbringen, dass er mit deren Nichtentrichtung, bzw. anteiligen Nichtentrichtung die Abgabenbehörde als Gläubigerin nicht schlechter gestellt habe als die anderen Gläubiger.

Der Vertreter haftet für nicht entrichtete Abgaben der Gesellschaft auch dann, wenn die Mittel, die ihm für die Entrichtung aller Verbindlichkeiten der Gesellschaft zur Verfügung gestanden sind, hierzu nicht ausreichten, es sei denn, er weist nach, dass er die Abgabenbehörde im Verhältnis nicht schlechter behandelt hat als bei anteiliger Verwendung der vorhandenen liquiden Mittel für die Begleichung aller Verbindlichkeiten (Gleichbehandlungsgrundsatz). Der Nachweis, welcher Betrag bei Gleichbehandlung sämtlicher Gläubiger – bezogen auf die jeweiligen Fälligkeitszeitpunkte einerseits und das Vorhandensein liquider Mittel andererseits – an die Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre, obliegt dem Vertreter. Auf diesem, nicht auf der Behörde, lastet auch die Verpflichtung zur Errechnung einer entsprechenden Quote. Vermag der Vertreter nachzuweisen, welcher Betrag bei anteilmäßiger Befriedigung der Forderungen an die Abgabenbehörde abzuführen gewesen wäre, so haftet er nur für die Differenz zwischen diesen und der tatsächlich erfolgten Zahlung. Wird dieser Nachweis nicht angetreten, kann dem Vertreter die uneinbringliche Abgabe zur Gänze vorgeschrieben werden (vgl. z.B. VwGH 2.9.2009, 2007/15/0039).

Den Nachweis, welcher Betrag bei Gleichbehandlung sämtlicher Gläubiger an die Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre, hat der Vertreter in diesem Zusammenhang auf die jeweiligen Fälligkeitszeitpunkte einerseits und das Vorhandensein liquider Mittel zu diesen Zeitpunkten andererseits bezogen zu führen (vgl. VwGH 28.6.2012, 2011/16/0126 und VwGH 9.11.2011, 2011/16/0116).

Auf das Erfordernis zur Erbringung eines derartigen Gleichbehandlungsnachweises, welcher sich auf die jeweiligen Fälligkeitstage der verfahrensgegenständlichen Abgabenschuldigkeiten zu beziehen hat, wurde auch bereits mittels Ausführungen im Haftungsbescheid und in der Beschwerdevorentscheidung ausdrücklich hingewiesen.

*Gemäß § 21 UStG 94 hat der Unternehmer spätestens am 15. Tag (Fälligkeitstag) des auf den Kalendermonat (Voranmeldungszeitraum) zweitfolgenden Kalendermonats eine Voranmeldung bei dem für die Einhebung der Umsatzsteuer zuständigen Finanzamt einzureichen, in der er die für den Voranmeldungszeitraum zu entrichtende Steuer selbst zu berechnen hat. Der Unternehmer hat eine sich ergebende Vorauszahlung spätestens am Fälligkeitstag zu entrichten.*

*Gemäß § 43 Abs. 1 FLAG ist der Dienstgeberbeitrag für jeden Monat bis spätestens zum 15. Tag des nachfolgenden Monats an das Finanzamt zu entrichten. Arbeitslöhne, die regelmäßig wiederkehrend bis zum 15. Tag eines Kalendermonats für das vorangegangene Kalendermonat gewährt werden, sind dem vorangegangenen Kalendermonat zuzurechnen. Werden Arbeitslöhne für das Vorjahr nach dem 15. Jänner bis zum 15. Februar ausgezahlt, ist der Dienstgeberbeitrag bis zum 15. Februar abzuführen. Die sachliche Zuständigkeit richtet sich nach den für die Abfuhr der*

*Lohnsteuer maßgebenden Vorschriften. Für die Erhebung des Dienstgeberbeitrages ist örtlich das Wohnsitz-, Betriebs- oder Lagefinanzamt zuständig, wobei der Dienstgeberbeitrag in den Fällen, in denen der Dienstgeber im Bundesgebiet keine Betriebsstätte (§ 81 des Einkommensteuergesetzes 1988) hat, an das Finanzamt zu leisten ist, in dessen Bereich der Dienstnehmer überwiegend beschäftigt ist.*

Umsatzsteuervorauszahlungen für 3 und 4/2014 wurden bei Fälligkeit lediglich der Höhe nach bekannt geben, jedoch nicht entrichtet.

Für die Dienstgeberbeiträge und die Zuschläge zu den Dienstgeberbeiträgen gelten hinsichtlich deren Fälligkeit und Nichtentrichtung die Ausführungen zur Lohnsteuer, auch die Beträge an DB und DZ für 12/2013 wurde bei deren Fälligkeit lediglich gemeldet, jedoch nicht entrichtet.

Die Kammerumlage wäre am 15.5.2014 fällig gewesen, wurde aber ebenfalls nicht entrichtet.

Die schuldhafte Pflichtverletzung für die dem Gleichbehandlungsgrundsatz unterliegenden Abgaben ist ebenfalls darin zu sehen, dass diese zum Fälligkeitstag nicht entrichtet wurden.

L ist von Gründung an seinen steuerlichen Zahlungsverpflichtungen in keiner Weise nachgekommen, das vorübergehend im März 2014 bestehende Guthaben auf dem Abgabenkonto resultierte rein aus Umsatzsteuergutschriften, die Selbstbemessungsabgaben wurden schon seit 2/13 nicht bei deren Fälligkeit entrichtet.

Eine Gleichbehandlungsberechnung wurde nicht vorgelegt, der Gleichbehandlungsnachweis zu den Fälligkeitstagen nicht erbracht.

Dem Einwand, dass die Zahlungen wegen eines Infarktkonkurses unterblieben sind, ist entgegen zu halten, dass es für eine Haftungsinanspruchnahme nach § 9 BAO bedeutungslos ist, ob den Vertreter ein Verschulden am Eintritt der Zahlungsunfähigkeit trifft (VwGH 20.9.1996, 94/17/0420).

Infolge der schuldhaften Pflichtverletzung, konnte die Abgabenbehörde nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 30.5.1989, 89/14/0044) auch davon ausgehen, dass die Pflichtverletzung Ursache für die Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben war.

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. Von einer ermessenswidrigen Inanspruchnahme wird vor allem dann gesprochen, wenn die Abgabenschuld vom Hauptschuldner ohne Gefährdung und ohne Schwierigkeit rasch eingebracht werden kann.

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

Der Bf. fungierte als alleiniger handelsrechtlicher Geschäftsführer, daher konnte, trotz des am 3.9.2015 über ihn eröffneten Schuldenregulierungsverfahrens, nur bei ihm eine Haftungsinanspruchnahme erfolgen.

Soweit der Bf. vermeint, dass die Heranziehung zur Haftung in Ausübung des Ermessens nicht zweckmäßig sei, ist er darauf hinzuweisen, dass gerade wegen des Umstandes, dass derzeit in einem Schuldenregulierungsverfahren versucht wird, die finanzielle Situation des Bf. zu bereinigen, es zweckmäßig erscheint, an der Geltendmachung der Haftung festzuhalten. Durch einen vorzeitigen Verzicht des Abgabengläubigers erhielten andere Gläubiger eine höhere Quote im Schuldenregulierungsverfahren (UFS 16.2.2011, RV/0167-L/11).

### **Zulässigkeit einer Revision**

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Eine solche Rechtsfrage liegt nicht vor.

Wien, am 18. Mai 2017