

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter X. in der Beschwerdesache Bf., gegen den Bescheid des Finanzamtes Bruck Leoben Mürzzuschlag vom 16.07.2013 betreffend Haftung nach § 9 BAO zu Recht erkannt:

1. Der angefochtene Bescheid wird hinsichtlich folgender Abgaben aufgehoben:

Abgabenart	Zeitraum	Fälligkeit	Betrag
Kapitalertragsteuer	2008	07.01.2009	2.703,50
Umsatzsteuer	2008	15.02.2009	3.167,64
Kapitalertragsteuer	2009	07.01.2010	8.296,93
Umsatzsteuer	2009	15.02.2010	8.952,48
Kapitalertragsteuer	2010	07.01.2011	2.700,00
Umsatzsteuer	2010	15.02.2011	1.800,00
Lohnsteuer	2011	16.01.2012	6.445,13
Dienstgeberbeitrag	2011	16.01.2012	135,33
			34.201,01

2. Der Beschwerde wird teilweise stattgegeben. Die Haftungssumme wird auf folgende Abgabenarten und Beträge eingeschränkt und schlüsselt sich nunmehr wie folgt auf:

Abgabenart	Zeitraum	Fälligkeit	Betrag
Lohnsteuer	2007	15.01.2008	77,45
Dienstgeberbeitrag	2007	15.01.2008	0,00
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	2007	15.01.2008	0,00
Lohnsteuer	2010	17.01.2011	114,00
Lohnsteuer	3/2011	15.04.2011	892,54

Dienstgeberbeitrag	03/2011	15.04.2011	964,78
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	03/2011	15.04.2011	57,66
Lohnsteuer	8/2011	15.09.2011	921,76
Dienstgeberbeitrag	08/2011	15.09.2011	0,00
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	08/2011	15.09.2011	0,00
Dienstgeberbeitrag	11/2011	15.12.2011	0,00
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	11/2011	15.12.2011	0,00
Lohnsteuer	12/2011	16.01.2012	590,45
Dienstgeberbeitrag	12/2011	16.01.2012	0,00
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	12/2011	16.01.2012	0,00
Lohnsteuer	01/2012	15.02.2012	0,00
			3.618,64

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

Im angefochtenen Bescheid wurde der Beschwerdeführer (Bf.) als verantwortlicher Geschäftsführer der W GmbH für folgende Abgaben in Anspruch genommen:

Abgabenart	Zeitraum	Fälligkeit	Betrag
Lohnsteuer	2007	15.01.2008	77,45
Dienstgeberbeitrag	2007	15.01.2008	17,43
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	2007	15.01.2008	1,63
Kapitalertragsteuer	2008	07.01.2009	2.703,50
Umsatzsteuer	2008	15.02.2009	3.167,64
Kapitalertragsteuer	2009	07.01.2010	8.296,93
Umsatzsteuer	2009	15.02.2010	8.952,48
Kapitalertragsteuer	2010	07.01.2011	2.700,00
Lohnsteuer	2010	17.01.2011	114,00

Umsatzsteuer	2010	15.02.2011	1.800,00
Lohnsteuer	3/2011	15.04.2011	892,54
Dienstgeberbeitrag	03/2011	15.04.2011	964,78
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	03/2011	15.04.2011	57,66
Lohnsteuer	8/2011	15.09.2011	921,76
Dienstgeberbeitrag	08/2011	15.09.2011	878,56
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	08/2011	15.09.2011	55,62
Dienstgeberbeitrag	11/2011	15.12.2011	785,06
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	11/2011	15.12.2011	78,98
Lohnsteuer	2011	16.01.2012	6.445,13
Lohnsteuer	12/2011	16.01.2012	590,45
Dienstgeberbeitrag	2011	16.01.2012	135,33
Dienstgeberbeitrag	12/2011	16.01.2012	469,96
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	12/2011	16.01.2012	41,76
Lohnsteuer	01/2012	15.02.2012	4.968,25
			45.116,90

In seiner Begründung führte das Finanzamt aus:

„Sie waren von 19.5.1999 bis zur Insolvenzeröffnung am 21.2.2012 der Firma W GmbH als handelsrechtlicher Geschäftsführer tätig.

Gemäß § 9 Bundesabgabenordnung (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 eingebracht werden können.

Vertreter haften mit ihrem persönlichen Einkommen und Vermögen für unentrichtet gebliebene Abgaben des Vertretenen, wenn sie an der Nichtentrichtung dieser Abgaben ein Verschulden trifft. Leichte Fahrlässigkeit gilt bereits als Verschulden. Nach § 60a Abs. 1 IO können Insolvenzgläubiger die unberichtigten Forderungen auf das zur freien Verfügung bleibende oder nach der Aufhebung des Insolvenzverfahrens erworbene Vermögen des Schuldners geltend machen.

Da der beim Landesgericht am 21.2.2012 eröffnete Konkurs, nach der Verwertung des Vermögens zufolge Schlussverteilung in Verbindung mit § 47 Abs. 2 IO am

18.1.2013 aufgehoben wurde und ein Betrag von € 85.228,10 an Abgabenschuldigkeiten verblieb, ist diesbezüglich auch die Uneinbringlichkeit festzustellen. Die Quote aus der Schlussverteilung in der Höhe von € 579,31 wurde am 17.1.2013 überwiesen.

Laut Firmenbucheintragung vom 22.2.2012 ist die Gesellschaft infolge Eröffnung des Konkursverfahrens aufgelöst.

Der Geschäftsführer haftet für nicht entrichtete Abgaben der Gesellschaft auch dann, wenn die zur Verfügung gestandenen Mittel zur Entrichtung aller Verbindlichkeiten der Gesellschaft nicht ausreichten, es sei denn, er weist nach, dass diese Mittel anteilig für die Begleichung aller Schulden verwendet, die Abgabenschulden also nicht schlechter als andere Gesellschaftsverbindlichkeiten behandelt wurden (VwGH 28.5.2002, 99/14/0233; VwGH 26.4.2006, 2001/14/0206). Wird dieser Nachweis nicht angetreten, dann kann der Geschäftsführer für nicht entrichtete, bei der Primärschuldnerin uneinbringliche Abgaben zur Gänze zur Haftung herangezogen werden (VwGH 26.6.2000, 95/17/0613).

Wurde eine Abgabe nicht entrichtet, weil der Vertretene im Abgabenfälligkeitzeitpunkt überhaupt keine Mittel zur Verfügung hatte, dann ist dem Vertreter eine haftungsbegründende Pflichtverletzung nicht vorwerfbar (vgl. VwGH 26.11.2002, 99/15/0249). Auch in einem derartigen Fall hat jedoch nicht die Behörde das Ausreichen der Mittel zur Abgabenentrichtung, sondern der Geschäftsführer das Fehlen entsprechender Mittel zu beweisen (vgl. VwGH 26.6.2000, 95/117/0613; VwGH 28.5.2002, 99/14/0233).

...

Aus der Beantwortung des Haftungsvorhaltes geht hervor, dass betreffend der Gleichbehandlung der Gläubiger, eine Aufstellung der bedienten Gläubiger für den Zeitraum 1.1.2012 bis 24.2.2012 vorgelegt wurde. Die Berechnung ergibt im Zeitraum 1.1.2012 bis 24.2.2012 eine Gläubigerbevorzugung des Finanzamtes.

...

Festzuhalten ist jedoch, dass die Kapitalertragsteuer 2008, 2009 und 2010 im Zuge der Betriebsprüfung am 7.3.2012 festgesetzt wurde. Der Zeitpunkt der Fälligkeit der betreffenden Abgabe ist maßgebend, unabhängig davon, wann sie bescheidmäßig festgesetzt wurde (VwGH 25.1.1999, 94/17/0229; VwGH 23.1.2003, 2001/16/0291). Der Zeitpunkt der Fälligkeit wäre im gegenständlichen Fall, bei ordnungsgemäßer Selbstbemessung und Abfuhr, vor Konkurseröffnung gelegen.

Die Pflicht zur Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer (§§ 95 und 96 EStG) obliege den Vertretern von juristischen Personen. Tatsache sei, dass die haftungsgegenständlichen Kapitalertragsteuern entgegen der in § 95 Abs. 2 EStG normierten Verpflichtung nicht einbehalten und abgeführt worden seien. Gemäß § 96 Abs. 1 Z 1 EStG ist bei Kapitalerträgen iSd § 93 Abs. 2 Z 1 und 2 EStG die Kapitalertragsteuer binnen einer Woche nach dem Zufluss abzuführen.

...

Des Weiteren ist anzumerken, dass die haftungsgegenständliche Kapitalertragsteuer vom Gleichbehandlungsgrundsatz ausgenommen ist.

Bezüglich der zur Haftung rückständigen Lohnsteuer ordnet § 78 Abs. 1 EStG 1988 an, dass der Arbeitgeber die Lohnsteuer des Arbeitnehmers bei jeder Lohnzahlung einzubehalten hat. Nach Abs. 3 dieser Gesetzesstelle ist der Arbeitgeber für den Fall, dass die ihm zur Verfügung stehenden Mittel zur Zahlung des vollen Arbeitslohnes nicht ausreichen, verpflichtet, die Lohnsteuer von dem tatsächlich zur Auszahlung gelangenden niedrigeren Betrag zu berechnen und einzubehalten. Die Verpflichtung zur Abfuhr der einbehaltenden Lohnsteuer ist im § 79 Abs. 1 EStG 1988 geregelt. Danach 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. Bei Selbstbemessungsabgaben ist maßgebend, wann die Abgaben bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung abzuführen gewesen wären; maßgebend ist daher der Zeitpunkt ihrer Fälligkeit, unabhängig davon, wann die Abgabe bescheidmäßig festgesetzt wurde (Ritz, BAO², § 9 Tz 10).

...

Die Geltendmachung der Haftung liegt im Ermessen der Abgabenbehörde, das sich innerhalb der vom Gesetz aufgezeigten Grenzen zu halten hat (§ 20 BAO). Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Die Geltendmachung der Haftung stellt die letzte Möglichkeit zur Durchsetzung des Abgabenanspruches dar, wobei die Vermeidung eines endgültigen Abgabenausfalles ein wesentliches Ermessenskriterium darstellt. Letztlich wird auf die Bestimmungen des § 7 Abs. 2 BAO verwiesen, wonach sich persönliche Haftungen auch auf Nebenansprüche erstrecken.“

In seiner Berufung vom 23.8.2013 führte der steuerliche Vertreter aus, entsprechend seinem Schreiben vom 10.7.2013 ergebe sich eine Bevorzugung des Abgabengläubigers. Es werde erforderlich sein, diesen Aspekt noch deutlicher herauszuarbeiten und werde er eine umfangreichere Begründung nachreichen.

In seiner Ergänzung (E-Mail) vom 13.6.2014 führte der steuerliche Vertreter aus, es sei ein mittlerweile einschlägiges und wegweisendes Judikat des VwGH vom 24.1.2014 (siehe beiliegend) ergangen. Darin lege der VwGH klar fest, dass es bei der Ermittlung der Höhe des Haftungsbetrages nicht auf die Fälligkeit der einzelnen Abgabenarten ankomme, sondern dass - unabhängig von jeder allenfalls erfolgten Widmung - Abgabenschulden aus früheren Zeiträumen mit den danach erfolgten Zahlungen aufzurechnen seien. Im Endergebnis blieben daher immer nur jene Abgaben übrig, die relativ zeitnah zum Tag der Konkursöffnung fällig waren. Dies ergebe sich aus Pkt. 4.5. auf S. 10 des beigefügten Judikates. Wende man diese Berechnungsmethodik für diesen Fall an, dann würde u.a. hinsichtlich der Umsatzsteuer 2008 iHv. 3.167,64 €, Umsatzsteuer 2009 iHv. 8.952,48 €

und Umsatzsteuer 2010 iHv. 1.800 € keine Haftung entstehen, da nach deren jeweiliger Fälligkeit jedenfalls Zahlungen in ausreichender Höhe ans Finanzamt erfolgt seien, um diese Beträge abzudecken. Da er bereits nachgewiesen hätte, dass im Zeitraum 1.1. bis 24.2.2012 sogar eine Gläubigerbevorzugung stattgefunden habe (siehe Begründung des Haftungsbescheides), würde sich somit eine gänzlich andere Situation ergeben und ein gänzlich anderer Haftungsbetrag.

Weiters führte er ergänzend an, dass im Haftungsbescheid auch DB und DZ für 12/2011 als haftungserhöhend angeführt sind. Diese Abgaben seien am 15.1.2012 fällig gewesen und somit innerhalb des Zeitraumes 1.1. bis 24.2.2012, in dem er bereits nachgewiesen (und vom Finanzamt auch anerkannt) hätte, dass sogar eine Gläubigerbevorzugung stattgefunden habe.

In seiner Beschwerdevorentscheidung führte das Finanzamt u.a. aus, in der Stellungnahme vom 10.7.2013 wurde das Nichtvorliegen der schuldhaften Pflichtverletzung damit begründet, dass eine Benachteiligung des Finanzamtes nicht gegeben sei.

Als Nachweis verwies der Beschwerdeführer auf die Zahlung iHv. 2.000 € im Zeitraum 1.1.2012 bis 24.2.2012 und eine resultierende Gutschrift aus der Umsatzsteuervoranmeldung des Monates Dezember 2011, welche eine anrechenbare Gutschrift iHv. 3.252,82 € ergab. Somit seien im haftungsrelevanten Zeitraum 5.252,82 € dem Abgabenkonto gutgeschrieben worden.

Weiters führte der Bf. aus, dass die Gläubigerforderungen laut Anmeldeverzeichnis 97.728,42 € betragen und unter der Berücksichtigung der angeführten Zahlungen iHv. 5.252,82 € das Finanzamt eine Quotenzahlung von 5,37 % erhalten hätte. Eine diesbezügliche Berechnung wurde als Beilage eingebracht.

Aufgrund der Rückaufrollung des Bankkontos lautend auf W GmbH, wird als Ergänzung angeführt, dass Zug um Zug Leistungen, welcher keiner Konkursanfechtung unterliegen, iHv. 16.550,41 € getätigt wurden. Folglich standen anerkannte Gläubigerforderungen iHv. 532.034,62 € fest. Die durchschnittliche Gläubigerbefriedigung ergab somit 3,11%. Dabei sei festzuhalten, dass per 24.2.2012 am Abgabenkonto ein Rückstand von 13.438,15 € ausgewiesen war. Durch die geleistete Überweisung iHv. 2.000 € errechne sich eine Befriedigungsquote von 14,9%. Der Bf. führte wiederholend aus, dass sich aus dem angeführten Sachverhalt keine Gläubigerbevorzugung des Finanzamtes ergäbe.

Der Zeitpunkt der Fälligkeit der betreffenden Abgabe sei unabhängig davon, wann sie bescheidmäßig festgesetzt wurde, maßgebend (VwGH 25.1.1999, 94/17/0229; 23.01.2003, 2001/16/0291). Im gegenständlichen Verfahren wäre der Zeitpunkt der Fälligkeit, bei ordnungsgemäßer Selbstbemessung und Abfuhr, eindeutig vor Konkursöffnung gelegen.

Schließlich werde zu den Ausführungen in der ergänzenden Stellungnahme vom 17.6.2014, in welcher auf das VwGH-Erkenntnis vom 24.1.2014, 2012/08/0227, verwiesen wird („*Darin legt der VwGH klar fest, dass es bei der Ermittlung der Höhe des Haftungsbetrages nicht auf die Fälligkeit der einzelnen Abgabenarten ankommt, sondern dass- unabhängig von jeder allenfalls erfolgten Widmung - Abgabenschulden aus früheren Zeiträumen mit den danach erfolgten Zahlungen aufzurechnen sind. Im Endergebnis bleiben daher immer nur jene Abgaben übrig, die relativ zeitnah zum Tag der Konkursöffnung fällig waren. Dies ergibt sich aus Pkt. 4.5. auf S. 10 des beigefügten Judikates*“) von der belangten Behörde entgegnet, dass letzteres Judikat vom 8. Senat ("SV-Senat") zu § 25a Abs. 7 BUAG ergangen ist.

Hingegen habe der 16. Senat („Steuer-Senat“) in seinem ebenso aktuellen Erkenntnis (VwGH 30.1.2014, 2013/16/0229), ergangen zu §§ 9 Abs. 1 und 80 BAO, seiner bisherigen Judikatur bzgl. qualifizierte Mitwirkungspflicht des Vertreters folgend, daran festgehalten, dass der Vertreter den Nachweis, welcher Betrag bei Gleichbehandlung sämtlicher Gläubiger an die Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre, bezogen auf die jeweiligen Fälligkeitszeitpunkte einerseits und das Vorhandensein liquider Mittel zu diesen Zeitpunkten andererseits zu führen habe. Daraus sei ersichtlich, dass der Steuersenat des VwGH an seiner bisherigen Judikatur festhalte.

In der weiteren Folge beantragte der Bf. die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung unter Anberaumung einer mündlichen Verhandlung vorzulegen und verwies auf eine noch von ihr einzubringende Ergänzung zum bisherigen Beschwerdevorbringen.

Mit Schriftsatz vom 10.9.2014 wurde die Beschwerde vom Finanzamt dem Bundesfinanzgericht zur weiteren Entscheidung vorgelegt und der Bf. verständigt. Gleichzeitig wurde die Abweisung der Beschwerde beantragt und auf die in der Beschwerdevorentscheidung vom 5.8.2014 dargestellten Entscheidungsgründe verwiesen.

In seiner Ergänzung des Vorlageantrages vom 27.11.2014 führte der Bf. aus:

„a.: *Der Haftungsbescheid enthält auch Abgaben, bei denen die Fälligkeit erst nach dem 1.1.2012 eintritt und für welche keine Ausnahme vom Gleichheitsgrundsatz besteht: Gemäß BVE vom 5.8.2014 führt das Finanzamt aus, dass für den Zeitraum ab 1.1.2012 bis zur Konkursöffnung am 21.2.2012 ein ausreichender Nachweis erbracht wurde, dass in diesem Zeitraum keine Gläubigerbenachteiligung des Finanzamtes erfolgt ist. Dies führte ja letztlich zu der in der BVE ausgeführten Einschränkung des Haftungsbetrages um EUR 33.320,94 auf EUR 45.116,90.*

Dennoch finden sich im Haftungsbescheid vom 16.7.2013 und nochmals ausgeführt in der BVE vom 5.8.2014 folgende Beträge:

i. DB 12/2011 iHv. EUR 469,96

ii. DZ 12/2011 iHv. EUR 41,76

Beide Beträge sind erst nach dem 1.1.2012 fällig geworden und führen somit aufgrund des bereits erbrachten Nachweises nicht zu einer persönlichen Haftung des Abgabepflichtigen.

b. Haftung für Lohnsteuerbeträge:

Dem Finanzamt ist zwar beizupflichten, dass hinsichtlich Lohnsteuer laut VwGH eine Ausnahme vom Gleichheitsgrundsatz gilt. Allerdings kann dies nur in jenen Fällen zum Tragen kommen, als tatsächlich Bezüge an die Dienstnehmer ausbezahlt wurden und die auf diese tatsächlich ausbezahlten Bezüge entfallende Lohnsteuer nicht abgeführt wurde.

Im Haftungsbescheid vom 16.7.2013 ist mit EUR 4.968,25 auch die LSt 1/2012 enthalten.

Gemäß der beiliegenden Unterlagen (siehe Beilage 1) wurde ab 1.1.2012 nur an folgende Dienstnehmer eine Überweisung für Gehälter durchgeführt:

i. am 16.1.2012 an L-W. iHv. EUR 1.306,28

ii. am 16.1.2012 an V.I. iHv. EUR 1.338,62

iii. am 18.1.2012 an A.S. iHv. EUR 1.204,38

iv. am 18.1.2012 an W.G. iHv. EUR 1.297,36

Insgesamt wurden somit EUR 5.146,64 ausgezahlt. Sämtliche Auszahlungen betrafen die für Dezember 2011 ausstehenden Gehälter. Die Gehälter für Jänner und Feber 2012 wurden nicht mehr ausgezahlt, sondern gemeinsam mit Beendigungsansprüchen über den Insolvenzausfallfonds abgewickelt, was sich natürlich außerhalb des Einflussbereiches unseres Mandanten befand. Auf Basis dieses Umstandes ist es aber augenscheinlich, dass der im Haftungsbescheid vom 16.7.2013 aufscheinende Betrag von EUR 4.968,25 nicht auf die o.a. ausgezahlten Beträge entfallen kann. Auf Basis der angeführten Auszahlungsbeträge kann die darauf entfallende Lohnsteuer nur bei ca. EUR 1.000 liegen. Der im Haftungsbescheid angeführte Betrag ist daher jedenfalls in einer Größenordnung von rd. EUR 4.000 zu hoch.

c. Haftung für KEST 2008, 2009 und 2010:

Die gegenständlichen KEST-Beträge von insgesamt EUR 13.700,43 sind vom Finanzamt erst am 30.7.2012 eingebucht worden, nach Abschluss der Betriebsprüfung. Bescheidadressat war der damalige Masseverwalter. Unser Mandant hat diese Bescheide damals nicht erhalten und soll nun dafür haften, obwohl die Feststellungen dazu erst in einem Zeitraum erfolgten, als der eingesetzte Masseverwalter die Abwicklung vornahm. Wir erhielten die Berichte über die Betriebsprüfung bei der W GmbH am 12.8.2014. Im Bericht findet sich in Tz 3 die Feststellung, dass an zwei Dienstnehmer der Gesellschaft in (gemeint: im Jahr) 2008 km-Gelder steuerfrei ausgezahlt wurden, ohne dass entsprechende Nachweise dafür vorgelegt wurden. Der solcherart ermittelte Betrag iHv. EUR 7.215 wurde erstaunlicherweise als verdeckte Gewinnausschüttung gewertet.

In Tz. 5 findet sich die Feststellung, dass eine Forderung an den Geschäftspartner von Hr. Bf., nämlich Herrn B. als uneinbringlich ausgebucht wurde, ohne dass im Vorfeld entsprechende Einbringungsmaßnahmen gesetzt wurden. Ein Betrag iHv. EUR 13.722 wurde demnach – wiederum überraschend – als verdeckte Gewinnausschüttung erfasst. In Tz. 6 wurde festgestellt, dass Materialeinkäufe verbucht wurden, bei denen sich aber herausgestellt hat, dass als Leistungsempfänger der schon erwähnte Herr B. gewesen war und somit – auch überraschend – EUR 11.935,44 als verdeckte Gewinnausschüttung unterstellt. Hiezu ist festzustellen, dass Herr B. für unseren Mandanten bereits im Zuge der Tätigkeit für die F GmbH (deren Eigentümer Herr Bf. ist) erheblichen Schaden aufgrund seiner betrügerischen Veranlagung verursacht hat. Herr B. ist dafür auch strafrechtlich verurteilt worden, was dem Finanzamt bekannt ist. Jedenfalls fehlt es uE in allen drei angeführten Feststellungen offensichtlich an einer Grundvoraussetzung für die Einstufung als verdeckte Gewinnausschüttung: der Zufluss bzw. der Vorteil für den Gesellschafter (Herr Bf.). In diesem Sinne ist es uE unbillig, die Haftung in voller Höhe geltend zu machen, da bei den drei angeführten Fällen mangels Bereicherung bei Herrn Bf. keine verdeckte Gewinnausschüttung vorliegt und somit die Vorschreibung der KEST um insgesamt EUR 8.218,11 (= jeweils 25% von EUR 7.215 bzw. EUR 13.722 bzw. EUR 11.935,44) zu hoch ist.

d. Mitwirkungspflicht der Behörde:

Wenn vom Finanzamt in dessen Brief vom 12.8.2014 ausgeführt wird, dass das Parteiangehör nicht überdehnt werden kann, wenn seitens der Partei eine angekündigte Übermittlung von Unterlagen nicht innerhalb der von der Partei selbst angebotenen Frist erfolgt, so ist dem grundsätzlich zuzustimmen. Im konkreten Fall wurde angeboten, bis 31.7.2014 ergänzende Unterlagen vorzulegen, dies war ein Donnerstag. Wenn man den üblichen Postlauf mitrechnet, ist es durchaus möglich, dass ein derartiger Brief erst einige Tage später beim Finanzamt ankommt. Vom Finanzamt wurde aber bereits am 5.8.2014 (das ist der darauffolgende Dienstag) die BVE erlassen. Für den üblichen Postlauf wurde also keine Zeit eingeräumt, sonst wäre es gar nicht möglich gewesen, die BVE bereits am 5.8.2014 (somit nur 2 Werkstage nach Ablauf der Frist) zu erlassen. Insofern liegt ein Mangel des Verfahrens vor.

Ebenfalls einschlägig ist das Erkenntnis des VwGH vom 27.8.2008 (2006/15/0010) mit weiteren Nachweisen:

Darin hält der VwGH fest, dass die qualifizierte Mitwirkungspflicht des Geschäftsführers nicht bedeutet, dass die Behörde von jeder Ermittlungspflicht entbunden wäre. Entspricht nämlich der Vertreter der Gesellschaft seiner Obliegenheit, das Nötige an Behauptung und Beweisanbot zu seiner Entlastung darzutun, dann liegt es an der Behörde, erforderlichenfalls Präzisierungen und Beweise vom Geschäftsführer abzufordern, jedenfalls aber konkrete Feststellungen über die von ihm angebotenen Entlastungsbehauptungen zu treffen. Da das Finanzamt einen entsprechenden Vorhalt

nicht erlassen hat, hat sie den angefochtenen Bescheid mit Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften belastet.

e. Abstellen auf Fälligkeit der konkreten Abgabe:

Uns ist ebenfalls bekannt, dass der VwGH einerseits in VwGH 24.1.2014, 2012/08/0227 zu einer Haftungsfrage gemäß § 25a (7) BUAG im 8. Senat entschieden hat und andererseits mit VwGH 30.1.2014, 2013/16/0229 im 16. Senat zu § 9 (1) und § 80 BAO.

Im Wesentlichen geht es bei beiden gesetzlichen Haftungsbestimmungen allerdings um dasselbe. Aus welchem Grund diese eigentlich gleich zu behandelnden Fälle aber letztlich völlig konträr beurteilt wurden, ist für uns nicht nachvollziehbar. Aus diesem Grund ersuchen wir daher das Bundesfinanzgericht, diesbezüglich bei der Beurteilung etwas tiefer in diese komplexe Materie einzusteigen. Dies ist für den hier vorliegenden Fall letztlich von großer Bedeutung. Folgt man nämlich der Rechtsmeinung des 8. Senates, dann wären die im bekämpften Haftungsbescheid angeführten Beträge betreffend

- Umsatzsteuer 2008 iHv. EUR 3.167,64*
- Umsatzsteuer 2009 iHv. EUR 8.952,48*
- Umsatzsteuer 2010 iHv. EUR 1.800*

nicht haftungsbegründend, da nach deren jeweiliger Fälligkeit jedenfalls Zahlungen erfolgt sind, die dazu führen, dass die ursprünglichen Fälligkeitszeitpunkte nicht zu berücksichtigen sind, sondern sich diese in einen Zeitraum verlagert, der nahe beim Konkursöffnungszeitraum liegt. Da für den Zeitraum 1.1. bis 21.2.2012 bereits der Nachweis erbracht wurde, dass sogar eine Gläubigerbevorzugung des Finanzamtes erfolgt ist, würden diese Beträge somit nicht mehr eine persönliche Haftung von Herrn Bf. begründen. Folgt man allerdings der Rechtsmeinung des 16. Senates, so ist daraus auch schon das uE rechtsstaatliche Problem sichtbar: Die hier haftungsgegenständliche Umsatzsteuer 2008 iHv. EUR 3.167,64 wurde am 16.2.2009 fällig, obwohl die bescheidmäßige Feststellung erst am 30.7.2012 im Zuge einer Betriebsprüfung erfolgte, bei der unser Mandant nicht eingebunden war, weil der Masseverwalter dies abwickelte. Nun müsste unser Mandant nachweisen, dass er am 16.2.2009 den Gleichheitsgrundsatz nicht verletzt hat. Dies wird naturgemäß nicht gelingen können, da vermutlich alle zum Zeitpunkt 16.2.2009 fälligen Verbindlichkeiten in den zwei Jahren danach (bis Konkursöffnung) bezahlt wurden. Somit kommen für ein und denselben Fall zwei völlig unterschiedliche Lösungen in Frage. Dies ist uE nicht mit den Grundsätzen eines Rechtsstaates vereinbar und ist uE auch aus den gesetzlichen Bestimmungen (zu § 25 BUAG bzw. § 9 BAO) nicht ableitbar. Wir beantragen, die Rechtsmeinung des 8. Senates laut Entscheidung VwGH 24.1.2014, 2012/08/0227 auch auf den hier vorliegenden Fall anzuwenden und somit all jene Beträge nicht haftungsbegründend anzusehen, die die USt, den DB und den DZ betreffen. Als Nachweis dafür, dass nach den jeweiligen Fälligkeitszeitpunkten dieser Abgaben ausreichende Zahlungen an das Finanzamt

geleistet wurden, sodass diese als abgegolten anzusehen sind und stattdessen andere kurz vor dem Konkursöffnungszeitpunkt entstandene Abgaben in Hinblick auf Einhaltung des Gleichbehandlungsgrundsatz zu untersuchen sind, legen wir die Entwicklung des Abgabenkontos seit 1.1.2008 bei (siehe Beilage 4). Sollte das Bundesfinanzgericht nicht ohnedies der Meinung sein, dass diesfalls der schon erbrachte Nachweis, dass im Zeitraum ab 1.1.2012 bis 21.2.2012 sogar eine Gläubigerbevorzugung des Finanzamtes erfolgt ist, ausreichend ist, ersuchen wir um Mitteilung und würden den zu untersuchenden Zeitraum allenfalls noch um einige Monate vor dem 1.1.2012 ausdehnen können.

Auch der UFS hat bereits wiederholt eine Zeitraumbetrachtung zugelassen, da eine auf einzelne Fälligkeitstage abgestellte Betrachtung in der Praxis oft nur schwer möglich ist und auch zu Verzerrungen führen könnte. Gerade im hier vorliegenden Fall führt die Nichtberücksichtigung von noch nicht fälligen Verbindlichkeiten zu einer extremen Verzerrung. Diesen Umstand außer Acht zu lassen, ist u.E. somit rechtswidrig.

ii. plakatives Beispiel (sehr vereinfachend dargestellt):

- Konkursöffnung über das Vermögen der Gemeinschuldnerin am 23.8.2007
- Konkursquote: 0%
- Offene Abgabenverbindlichkeit EUR 1 Mio. (bestehend ausschl. aus USt 6/2007, fällig am 16.8.2007)
- Liquide Mittel am 16.8.2007: EUR 1 Mio.
- Sonstige Verbindlichkeiten gegenüber anderen Gläubigern am 16.8.2007: EUR 10 Mio. (allesamt erst am 17.8.2007 fällig, aber keinerlei Zahlung bis zum 23.8.2007). In dieser Konstellation würden, wenn es auf die genaue Fälligkeit der sonstigen Verbindlichkeiten ankäme, am 16.8.2007 die gesamten liquiden Mittel für die Abgabenverbindlichkeiten zu verwenden sein. Der Umstand, dass (zufällig) einen Tag später Verbindlichkeiten in Höhe von EUR 10 Mio. fällig werden, würde daran nichts ändern und die volle Abgabenhaftung des Geschäftsführers über EUR 1 Mio. auslösen. (EUR 1 Mio. an liquiden Mitteln stehen am Fälligkeitstag 16.8.2007 genau EUR 1 Mio. an fälligen Verbindlichkeiten gegenüber, damit 100% als Haftungsbetrag).

Würden die sonstigen Verbindlichkeiten ebenfalls schon am 16.8.2007 fällig sein, würde sich die Haftung schlagartig auf EUR 100.000 reduzieren (EUR 1 Mio. an liquiden Mitteln stehen am Fälligkeitstag 16.8.2007 genau EUR 10 Mio. an fälligen Verbindlichkeiten gegenüber, damit nur 10% von EUR 1 Mio. als Haftungsbetrag).

Derartige Zufallsergebnisse sind im Sinne der Rechtsprechung des VwGH keinesfalls aus dem Tatbestand des § 9 iVm § 80 BAO ableitbar und würden zu unbilligen Ergebnissen führen.

iii. Kritische Literaturmeinungen:

a. Hirschler/Stückler, ÖStZ 2014/7933:

In Punkt 3 des Artikels wird hinterfragt, ob die Auslegung des 8. Senates zukünftig nicht auch vom 16. Senat übernommen werden kann.

b. Hojas, ÖStZ 2014/507:

In Punkt 2.2. und 2.3. wird auf die Mittel- bzw. Zahlungstheorie Bezug genommen und hinterfragt, ob seitens des VwGH nicht auch bei der Haftungsbestimmung des § 9 BAO eine Änderung der Betrachtungsweise bevorsteht.

f. Unbilligkeit /Ermessensübung:

Seitens des Finanzamtes wurden letztlich alleine Beträge (mit Ausnahme der unter a. angeführten) in den Haftungsbescheid übernommen, die entweder vom Gleichbehandlungsgrundsatz ausgenommen sind (KESt und LSt) oder für die die Fälligkeit vor dem 1.1.2012 gelegen ist. Die Haftung wurde dabei in Höhe von 100% geltend gemacht. Da erhebliche Beträge, nämlich

- Lohnsteuer 2011 iHv. EUR 6.445,13*
- USt 2008 iHv. EUR 3.167,64*
- USt 2009 iHv. EUR 8.952,48*
- USt 2010 iHv. EUR 1.800*
- KESt 2008 iHv. EUR 2.703,50*
- KESt 2009 iHv. EUR 8.296,93*
- KESt 2010 iHv. EUR 2.700*

erst im Zuge einer GPLA-Prüfung (LSt 2011) bzw. Betriebsprüfung (die mittels Bericht vom 25.7.2012 an den Masseverwalter abgeschlossen wurde) zur Vorschreibung gelangt sind und somit nicht mehr unter Einbindung unsers jetzt aber zur Haftung herangezogenen Mandanten erfolgt sind, erscheint die volle Heranziehung zur Haftung als unbillig und (als) erhebliche Härte. Insbesondere bei den erst nachträglich im Zuge der Betriebsprüfung festgestellten Beträgen (USt und KESt) ist uE das Verschulden unseres Mandanten als niedrig einzustufen, da wie bereits in Pkt. c ausgeführt, Feststellungen getroffen wurden, die uE sachlich nicht gerechtfertigt sind (insbesondere hinsichtlich verdeckter Gewinnausschüttung). Ein geringer Grad des Verschuldens ist bei der Ermessensübung zu berücksichtigen, was hier aber nicht erfolgt ist.

Gemäß BMF-Erlass vom 12.6.2006 ist bei der Ermessensübung lt. Pkt. 2.10. auch die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Haftungspflichtigen zu berücksichtigen. Die Einkommenssituation des Haftungspflichtigen ist dem Finanzamt auf Basis der Steuererklärungen bekannt. Unter diesem Aspekt hätte bei einem Einfleßen dieses Umstandes ein niedrigerer Haftungsbescheid als über die vollen 100% ausgestellt werden müssen.

Wir beantragen, die angeführte Beschwerdevorentscheidung hinsichtlich der Haftungen von Herrn Bf. entsprechend dem Haftungsbescheid vom 16.07.2013 für Abgaben der

W GmbH in Höhe von insgesamt EUR 45.116,90 ersatzlos aus dem Rechtsbestand zu nehmen.“

In seiner Stellungnahme vom 16.3.2015 führte das Finanzamt aus, dass es sich den Ausführungen des Bf. in Bezug auf die ins Spiel gebrachte Judikatur des VwGH zur BUAK (24.1.2014, 2012/08/0227) nicht anschließen könne. Des Weiteren wird lediglich eine Aufgliederung des Haftungsbescheides nach Abgabenarten geordnet dargestellt.

Was die Lohnsteuer L 1/2012 anlangt, hätten im Jahr 2012 zwei GPLA-Prüfungen stattgefunden, wobei es sich bei der zweiten um eine sog. „Konkursprüfung“ gehandelt hätte. Der Hauptgrund für die hohe Lohnsteuer sei gewesen, dass Frau M.W. (zum damaligen Zeitpunkt die Lebensgefährtin des Bf.) nach Ansicht der GPLA Scheinforderungen an den Insolvenzentgeltfonds gestellt habe. Laut dieser Feststellung erhielt diese im Februar 2012 eine Abfertigung, Kündigungsentschädigung, Urlaubsersatzleistungen, aliquoten Urlaubszuschuss und aliquote Weihnachtsremuneration, obwohl der Eintritt am 26.1.2012 und der Austritt am 28.2.2012 erfolgte. Der Masseverwalter wurde darauf hingewiesen, dass es sich hierbei um zumindest ungerechtfertigte Forderungen handle.

Was die wirtschaftlichen Verhältnisse des Bf. anlange, konnten für Einkommensteuerschulden durch Forderungspfändungen bei den Firmen E GmbH und L GmbH monatlich 520,10 € eingehoben werden.

Mit Schreiben des Bundesfinanzgerichts vom 15.4.2015 wurde der Bf. zu folgenden Ergänzungen seines Beschwerdevorbringens ersucht:

„Bezugnehmend auf Ihre Berufung vom 23.8.2013 ist vorweg festzustellen, dass trotz umfangreicher Schriftsätze vom 10.7.2013 sowie Ergänzung zum Vorlageantrag vom 27.11.2014 bis dato keine ausreichenden und substantiierten (zahlenmäßigen) Darlegungen erfolgt sind, dass der Beschwerdeführer die zur Verfügung stehenden Mittel auf sämtliche Gläubiger gleichmäßig verteilt hätte.“

Die bisherige Berechnung vom 10.7.2013 (Quotenzahlungen/Rückaufrollung VB 100040950 W GmbH) könnte lediglich DB 2011 in Höhe von 135,33 € und DB 12/2012 (gemeint: 12/2011) in Höhe von 469,96 € betreffen. Für die anderen Zeiträume liegen überhaupt keine Nachweise vor. Abgesehen davon gehen die gesamten zum Fälligkeitstag vorhandenen verfügbaren Mittel nicht hervor, weshalb der Nachweis auch für diesen Zeitraum als unzureichend anzusehen sein wird.“

Sofern die GmbH bereits ab den jeweiligen Fälligkeitstagen (s. Beilage im Fettdruck) nicht mehr über ausreichende liquide Mittel (Nachweis durch Vorlage von Bankauszügen

und Kassabuch) zur (vollen) Bezahlung aller Verbindlichkeiten verfügte, werden Sie nochmals ersucht, dies durch eine Auflistung sämtlicher Gläubiger ab dem Zeitpunkt der Abgabenfälligkeiten gleichzeitig oder früher fällig gewordenen Forderungen darzulegen. In dieser Aufstellung müssen alle damaligen Gläubiger der GmbH (auch die zur Gänze bezahlten) sowie die auf die einzelnen Verbindlichkeiten geleisteten Zahlungen (Quoten) enthalten sein. Außerdem sind alle verfügbar gewesenen liquiden Mittel anzugeben und gegenüber zu stellen.

Nach ständiger Rechtsprechung obliegt es dem Haftungspflichtigen als Vertreter, die erforderlichen Nachweise zu erbringen. Im Übrigen wurden Sie bereits im Vorhalt des Finanzamtes vom 29.5.2013 zu einer entsprechenden Nachweisführung aufgefordert.

Aus Praktikabilitätsgründen könnte eine Zeitraum bezogene Betrachtung vom jeweiligen Fälligkeitstag bis zum nächsten Fälligkeitstag erfolgen. In der Beilage wird ein Berechnungsschema mit fiktiven Zahlen vorgestellt.

Die LSt 1/2012 wurde am 17.2.2012 mit 8.221,07 € verbucht, auf die USt-Gutschrift 12/2011 mit 3.252,82 € verrechnet und der Beschwerdeführer mit 4.968,25 € in Haftung gezogen. Entsprechend dem Lohnsteuerprüfungsbescheid vom 2.7.2012 wurde L 1-2/2012 mit 1.403,49 € gutgeschrieben. Daher wäre auf Grund vorläufiger Einschätzung der Haftungsbetrag für L 1/2012 (um diesen Teil) auf 3.564,76 € zu reduzieren.“

Mit Schreiben vom 22.6.2015 wurden vom Bf. ergänzende Aufstellungen vorgelegt und erklärend ausgeführt:

„Beilage A:

Aufstellung gemäß dem von Ihnen gewünschten Schema unter gesonderter Darstellung der liquiden Mittel. In der letzten Zeile sind darin auch die am Bankkonto verfügbaren liquiden Mittel enthalten.

Diese Stände ergeben sich aufgrund der Bankkontoauszüge, die wir Ihnen schon mit unserem Schreiben vom 15.6.2015 übermittelt haben. Kassastände sind vernachlässigbar, da die W GmbH keine Bar-Geschäfte abgewickelt hat. Beim Saldo des Finanzamtes haben wir uns am jeweiligen Stand lt. damaligen FinanzOnline orientiert, da wesentliche Belastungen ja erst im Zuge der nach Konkurseröffnung abgeschlossenen Betriebsprüfung dazugekommen sind, von denen der Geschäftsführer daher zum damaligen Zeitpunkt nichts wissen konnte. Wenn Sie der Meinung sind, dass hier beim Finanzamts-Saldo auch jene Beträge anzuführen sind, die erst später eingebucht wurden, aber eine frühere Fälligkeit mit sich bringen, dann wäre die Berechnung diesbezüglich anzupassen.

Beilage B:

Auflistung der Lieferantenkonten aus 2011. Diese Lieferantenkonten stimmen - wie in derartigen Konkursfällen leider wohl häufig vorkommend - nicht immer mit den tatsächlichen Lieferantenverbindlichkeiten überein. Einzelne Verbindlichkeiten wurden auch direkt über die Bank bezahlt (d.h. ohne das Lieferantenkonto einmal im Soll und einmal im Haben zu bebuchen), diese Fälle haben wir sowohl als Neuzugang als auch als bei den liquiden Mitteln eingetragen.

Eine Berechnung gemäß Beilage A für Zeiträume vor dem 15.8.2011 können wir nach Rücksprache mit unserem Mandanten leider nicht mehr mit vernünftigem Zweck/Mittelverhältnis herstellen.

Abschließend dürfen wir festhalten, dass wir nach wie vor der Meinung sind, dass die hier gewünschte Berechnungsmethodik, die ja auf die ursprüngliche Fälligkeit der einzelnen Abgabe abzielt, nicht im Sinne des Gesetzes ist. Im konkreten Fall ist aufgrund einer Lohnsteuerprüfung, die erst nach Konkurseröffnung begonnen (und abgeschlossen) wurde, eine Nachzahlung für DB 2007 in Höhe von EUR 17,43, welcher am 15.1.2008 fällig ist, festgestellt worden. Um die Haftung gem. § 9 BAO zu vermeiden, müsste der Geschäftsführer nun nachweisen, dass am 15.1.2008 (vier Jahre vor Konkurseröffnung) hinsichtlich der damals fälligen Finanzamtsverbindlichkeiten keine Gläubigerbenachteiligung vorliegt. Dieser Nachweis ist - unabhängig von der Größe des Betrages um den es geht - nicht erbringbar, denn in aller Regel werden wohl sämtliche Verbindlichkeiten, die am 15.1.2008 fällig waren, innerhalb der nächsten 4 Jahre bezahlt worden sein und bei Konkurseröffnung daher nicht mehr offen gewesen sein. In diesem Fall hat der Geschäftsführer in Wirklichkeit daher gar keine Chance, der Haftung zu entkommen. Man kann dem Gesetzgeber uE nicht unterstellen, dass er diese Wirkung wirklich beabsichtigt hat. Jene Berechnungsmethodik, die der VwGH (24.1.2014, 2012/08/0227) zu einem BUAK-Fall angewendet hat, wäre unseres Erachtens wesentlich besser geeignet, den Gesetzeszweck zu erfüllen und wäre auch wesentlich leichter administrierbar, da man in der Regel nicht so lange Zeiträume vor Konkurseröffnung betrachten muss.

Wir verstehen nicht, warum es zulässig sein soll, gleiche Dinge (Haftung nach § 9 BAO) bei unterschiedlichen Abgaben (Beiträge nach BUAK-G bzw. z.B. Umsatzsteuer) anders berechnen zu müssen.

Es kann auch dem sorgfältigsten Geschäftsführer nicht zugemutet werden, zu jedem Fälligkeitszeitpunkt jeder nur denkmöglichen Abgabe einmal die eine und einmal die andere Berechnungsmethodik anzuwenden.“

Für nachstehende Zeiträume wurden aus der Gegenüberstellung der verfügbaren Mittel zu den Gesamtverbindlichkeiten vom Bf.-Vertreter folgende Prozentsätze ermittelt:

15.08.2011 – 15.09.2011: 12,92% (FA: 16,30%)

15.09.2011 – 15.10.2011: 7,93% (FA: 13,84%)
15.12.2011 – 31.12.2011: 11,40% (FA: 23,10%)
16.01.2011 – Konkursöffnung: 5,42% (FA 13,26%)

In Hinblick auf fehlende Zeiträume wurde dem Bundesfinanzgericht am 3.8.2015 eine berichtigte Quotenberechnung übermittelt, aus der folgende Prozentsätze ersichtlich sind:

15.08.2011 – 15.09.2011: 13,04 % (FA: 16,30%)
15.09.2011 – 15.10.2011: 7,85% (FA: 13,84%)
15.11.2011 – 15.12.2011: 10,06% (FA: 14,38%)
15.12.2011 – 15.01.2012: 10,25% (FA: 23,10%)
15.01.2012 – 21.02.2012: 5,25% (FA: 13,26%)

Zu den Lohnzahlungen für Jänner 2012 führte der Bf. aus, wie man dem Abgabenkonto entnehmen könne, wurden im Jahr 2011 monatlich zwischen EUR 524,39 (L 10/2011) und EUR 1.332,58 (L 5/2011) gemeldet. Es ist für ihn aufgrund seiner langjährigen Erfahrung de facto undenkbar, dass dann plötzlich in einem Monat für L 1/2012 ein Betrag von EUR 8.221,07 für noch so kurz vor Konkursöffnung ausbezahlte Löhne/Gehälter entstehen könne. Dies wäre im Schnitt ja das fünf- bis vierzehnfache des sonst üblichen Betrages. Auch der Umstand, dass - wie bereits nachgewiesen - keine Auszahlungen erfolgten, spreche massiv dafür, dass die Vorschreibung für 1/2012 auch die über den IESG-Fonds abgerechneten Beträge enthalte.

In einer weiteren Äußerung vom 4.9.2015 gab die belangte Behörde bekannt, dass der auf den Lohnsteuerzeitraum entfallende Betrag sich mit 6.817,58 € errechne, wovon 5.753,66 € auf den ISF übergegangene und 1.063,92 € auf die Dienstnehmerin WM entfallende Lohnsteuerbeträge aufteile. Es würde sich dann unter Aufrechnung der USt-Gutschrift 12/2011 ein geänderter Betrag von 3.564,76 € für den Bf. ergeben.

Gegen die Richtigkeit dieser Berechnung hat das Finanzgericht per E-Mail Bedenken angemeldet und die Amtspartei zur einer weiteren Äußerung aufgefordert, zumal nicht sicher sei, ob der auf die Dienstnehmerin WM entfallende Lohnsteuerbetrag tatsächlich angefallen ist, weil nicht klar ist, ob die GmbH tatsächlich Arbeitslöhne ausbezahlt habe.

In ihrer Beantwortung vom 18.9.2015 führte die belangte Behörde aus, seitens des Lohnsteuerprüfungsorgans sei eine Bestimmung der ausbezahlten Löhne nur „indirekt“ möglich, weil v.a. bei einem Konkurs Auszahlungslisten etc. fast unmöglich zu bekommen seien. Indirekt bedeute, dass Mitarbeiter die keine Ansprüche an den Insolvenzfonds

stellen, einen Lohn noch erhalten hätten. Auf diese Weise errechne sich der Teilbetrag von 5.753,66 €.

Da insbesondere gegen den Ansatz des Teilbetrages von 1.063,92 € Lohnsteuer der Dienstnehmer WM noch immer Bedenken bestanden, wandte sich das Bundesfinanzgericht an den ehemaligen Masseverwalter um Übersendung detaillierter Unterlagen betreffend Anmeldung von Arbeitnehmeransprüchen an den ISF und deren Behandlung im Insolvenzverfahren. Aus diesen Unterlagen geht hervor, dass diese Dienstnehmerin nach einer weitgehenden Bestreitung der angemeldeten Ansprüche durch den Masseverwalter (insbes. Abfertigung und Kündigungsschädigung) erst am 26.1.2012 von der F GmbH auf die gemeinschuldnerische GmbH „umgemeldet“ worden und daher bis dahin nicht einmal formal Dienstnehmerin gewesen sei.

Diese Unterlagen wurden der belangten Behörde zur weiteren Überprüfung weitergeleitet.

In ihrer Stellungnahme vom 29.9.2015 führte diese auf Grund vorgenommener Neuberechnung aus, dass sich die Lohnsteuer 1/2012 in Höhe von 4.930,38 € mit 1.063,92 € auf die Dienstnehmerin WM entfallend und nunmehr 3.866,46 € auf den ISF übergegangene Lohnsteuer zusammensetze. Es schloss daraus, dass die Lohnsteuer 1/2012 aus der Haftungssumme auszuscheiden wäre.

In seiner Äußerung vom 30.9.2015 auf die vom Masseverwalter zur Verfügung gestellten Unterlagen kommt der Bf. zum Ergebnis, dass dem umfangreichen Schriftverkehr zur Dienstnehmerin WM zu entnehmen sei, dass diese eigenmächtig Ende Jänner 2012 eine Anmeldung bei der GmbH mit dem unlauteren Ziel vorgenommen habe, eine Abfertigung und andere Ansprüche über den IES-Fonds ausbezahlt zu erhalten. Da seitens der GmbH keine Auszahlung von Gehältern erfolgt sei, werde auch keine Haftung für Lohnsteuer ausgelöst. Daher müsste der gesamte Betrag von L 1/2012 in Höhe von 8.221,07 € herausgerechnet und die Verrechnung der USt-Gutschrift mit anderen haftungsgegenständlichen Abgaben verrechnet werden.

Die belangte Behörde ist dem nicht weiter dezidiert entgegen getreten.

Mit Schreiben vom 7.10.2015 verzichtete der Bf. auf die Durchführung einer mündlichen Verhandlung.

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.

Voraussetzungen für eine Haftungsinanspruchnahme eines Vertreters einer juristischen Person sind somit das Vorliegen einer Abgabenforderung gegen den Vertretenen, die Stellung als Vertreter, die Uneinbringlichkeit der Abgabenforderung beim Vertretenen, eine Pflichtverletzung des Vertreters der juristischen Person, dessen Verschulden an der Pflichtverletzung und die Ursächlichkeit der Pflichtverletzung für die Uneinbringlichkeit (VwGH 19.6.1985, 84/17/0224).

Unbestritten ist, dass der Bf. im haftungsgegenständlichen Zeitraum (alleiniger) Geschäftsführer der Primärschuldnerin war, damit zum Kreis der in § 80 BAO genannten Vertreter zählt und gemäß § 9 BAO grundsätzlich für die aushaftenden Abgaben der Gesellschaft zur Haftung herangezogen werden kann.

Die Haftung nach § 9 Abs. 1 BAO ist eine Ausfallhaftung (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).

Auch der Bw. bestreitet nicht, dass die nicht durch die Ausgleichquote gedeckten Abgabenschulden bei der Primärschuldnerin uneinbringlich sind.

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, widrigenfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung angenommen werden darf (vgl. Erkenntnis vom 22.2.1993, 91/15/0123). Im Falle des Vorliegens einer schuldhaften Pflichtverletzung spricht die Vermutung für die Verursachung der Uneinbringlichkeit der Abgaben durch die Pflichtverletzung und den Rechtswidrigkeitszusammenhang (VwGH 16.12.1991, 91/15/0114).

Der Bf. ist vor Erlassung des angefochtenen Bescheides mit Schreiben des Finanzamtes vom 29.5.2013 ausführlich und ausdrücklich aufgefordert worden, die Gleichbehandlung der Gläubiger zu den jeweiligen Fälligkeitstagen zu bescheinigen.

Der Bf. reichte eine Berechnung der Quotenzahlungen lediglich für den Zeitraum 31.12.2011 und 24.2.2012 (Konkurseröffnung) ein, aus denen er eine durchschnittliche Gläubigerquote von 3,11% errechnete und das Finanzamt sogar 5,37% erhalten hätte.

Weiters nahm der angefochtene Bescheid den Bf. mit 26.306,52 € für Abgaben, für die Gleichbehandlungsgrundsatz nicht maßgeblich (KESt, Lohnsteuer) ist und mit 17.406,89 € (Gleichbehandlungsabgaben) als Haftungspflichtigen in Anspruch. Gleichzeitig betonte er für den Zeitraum 1.1.-24.2.2012 keine Verletzung des Gleichbehandlungsgrundsatzes zu erkennen. Ausgehend von dieser Überlegung nahm das Finanzamt höchstwahrscheinlich

rechtsirrig den Bf. auch für Dienstgeberbeitrag (DB) 2011 in Höhe von 135,33 €, DB 12/2011 in Höhe von 469,96 € und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 12/2011 in Höhe von 41,76 € in Anspruch. Auf diesen Umstand hat der Bf. in seinem Ergänzungsschriftsatz zum Vorlageantrag vom 27.11.2014 hinsichtlich (DB 12/2011, DZ 12/2011) hingewiesen.

Im finanzgerichtlichen Verfahren hat der Bf. ausdrücklich darauf hingewiesen, dass eine Berechnung gemäß der Beilage für Zeiträume **vor dem 15.8.2011** nicht mehr mit vernünftigem Zweck/Mittelverhältnis hergestellt werden könne. Damit hat er sich der Möglichkeit des Freibeweises begeben.

Der Zeitpunkt, für den die Haftungsvoraussetzungen zu prüfen sind, bestimmt sich danach, wann die Abgaben bei Beachtung der abgabenrechtlichen Vorschriften zu entrichten gewesen wären (VwGH 24.2.2010, 2007/13/0144). Unabhängig davon, ob bzw. wann die Abgabe bescheidmäßig festgesetzt wird, ist der Zeitpunkt ihrer Fälligkeit entscheidend (vgl. Ritz, BAO⁵, § 9 Tz 10).

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist es Sache des Geschäftsführers darzutun, weshalb er nicht dafür Sorge tragen konnte, dass die Gesellschaft die anfallenden Abgaben rechtzeitig entrichtet habe. Aufgabe des Geschäftsführers ist es, im Verwaltungsverfahren allfällige vorliegende Gründe aufzuzeigen, die ihn daran gehindert haben, die Abgabenschulden am oder nach dem Fälligkeitstag zu begleichen. Er hat darzutun, dass ab dem Zeitpunkt, an welchem die von der Haftungsinanspruchnahme erfassten Abgaben fällig geworden sind, keine Geldmittel der Gesellschaft mehr vorhanden waren. Nicht die Abgabenbehörde habe das Ausreichen der Mittel zur Abgabenentrichtung nachzuweisen, sondern der zur Haftung herangezogene Geschäftsführer das Fehlen ausreichender Mittel. Reichen die liquiden Mittel zur Begleichung aller Verbindlichkeiten der Gesellschaft nicht aus, so hat der Vertreter nachzuweisen, dass die vorhandenen Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet wurden und somit die Abgabenbehörde nicht schlechter behandelt wurde. Auf dem Geschäftsführer, nicht aber auf der Behörde, lastet auch die Verpflichtung zur Errechnung einer entsprechenden Quote (VwGH 28.5.2008, 2006/15/0322; 18.10.2007, 2006/15/0073, 29.3.2007; 2005/15/0116). Gelingt ein solcher Nachweis nicht, könne die Haftung für den gesamten uneinbringlichen Abgabenbetrag geltend gemacht werden (VwGH 27.9.2000, 95/14/0056; VwGH 29.3.2001, 2000/14/0149).

Was die in der Stellungnahme vom 10.7.2013 angesprochenen (anfechtungsfesten) Zahlungen von Zug-um-Zug-Leistungen anlangt, ist auf die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu verweisen, dass sich der Grundsatz der Gläubigergleichbehandlung auch auf Zahlungen bezieht, die zur Aufrechterhaltung des Geschäftsbetriebes erforderlich sind (VwGH 30.10.2001, 98/14/0142). Zur Gleichbehandlung aller Gläubiger sind nicht nur die freiwillig geleisteten Zahlungen,

sondern auch die im Wege der Exekution entrichteten Beträge in die Verhältnisrechnung mit einzubeziehen (VwGH 27.8.2008, 2006/15/0010).

Aus Gründen besserer Übersichtlichkeit wird auf nachstehende Tabelle mit den entsprechenden Verweisen auf die nachfolgende Begründung zu den einzelnen Abgabenarten und Abgabenzeiträumen verwiesen.

Abgabenart	Zeitraum	Fälligkeit	Bescheid	Erkenntnis	Anm.
Lohnsteuer	2007	15.01.2008	77,45	77,45	1
Dienstgeberbeitrag	2007	15.01.2008	17,43	0,00	3
Zuschlag zum DB	2007	15.01.2008	1,63	0,00	3
Kapitalertragsteuer	2008	07.01.2009	2.703,50	0,00	1
Umsatzsteuer	2008	15.02.2009	3.167,64	0,00	1
Kapitalertragsteuer	2009	07.01.2010	8.296,93	0,00	1
Umsatzsteuer	2009	15.02.2010	8.952,48	0,00	1
Kapitalertragsteuer	2010	07.01.2011	2.700,00	0,00	1
Lohnsteuer	2010	17.01.2011	114,00	114,00	2
Umsatzsteuer	2010	15.02.2011	1.800,00	0,00	1
Lohnsteuer	3/2011	15.04.2011	892,54	892,54	2
Dienstgeberbeitrag	03/2011	15.04.2011	964,78	964,78	4
Zuschlag zum DB	03/2011	15.04.2011	57,66	57,66	4
Lohnsteuer	8/2011	15.09.2011	921,76	921,76	2
Dienstgeberbeitrag	08/2011	15.09.2011	878,56	0,00	4
Zuschlag zum DB	08/2011	15.09.2011	55,62	0,00	4
Dienstgeberbeitrag	11/2011	15.12.2011	785,06	0,00	4
Zuschlag zum DB	11/2011	15.12.2011	78,98	0,00	4
Lohnsteuer	2011	16.01.2012	6.445,13	0,00	1
Lohnsteuer	12/2011	16.01.2012	590,45	590,45	2
Dienstgeberbeitrag	2011	16.01.2012	135,33	0,00	1
Dienstgeberbeitrag	12/2011	16.01.2012	469,96	0,00	4
Zuschlag zum DB	12/2011	16.01.2012	41,76	0,00	4
Lohnsteuer	01/2012	15.02.2012	4.968,25	0,00	5
Haftungsbetrag			45.116,90	3.618,64	

1. Zu den Abgaben KEST 2008, KEST 2009, KEST 2010 sowie USt 2008, USt 2009, USt 2010 sowie L 2011 und DB 2011 wird Folgendes ausgeführt:

Entsprechend dem bf. Vorbringen in der Ergänzung zum Vorlageantrag seien ihm Teile der Bescheide (KESt, L 2011) erst nach Erlassung des angefochtenen Bescheides zugesandt und die Prüfung eines Teiles der haftungsgegenständlichen Abgaben mit dem Insolvenzverwalter abgeschlossen worden.

Nach entsprechender Wiedergabe früherer z.T. widersprüchlicher Judikatur hat der VwGH nunmehr festgehalten, dass eine Berufung nach § 250 Abs. 1 BAO die Bezeichnung des Bescheides, gegen den sie sich richtet, die Erklärung, in welchen Punkten der Bescheid angefochten wird, die Erklärung, welche Änderungen beantragt werden und eine Begründung zu enthalten habe. Ohne Kenntnis des zu bekämpfenden Bescheides und gegebenenfalls der sonstigen Aktenstücke, auf die er verweist, zumindest aber ihrer wesentlichen Inhalte, werden sich diese Anforderungen in der Regel nicht erfüllen lassen. Sie sind zweckorientiert auszulegen (vgl. dazu im Einzelnen die Nachweise bei Ritz, BAO³, § 250 Tz 1 ff) und ihnen nicht entsprechende Berufungen seien gemäß § 275 BAO verbesserbar.

Soll die zur Haftung herangezogene Partei vom Bescheid über den Abgabenanspruch in einer Weise informiert werden, die ihr die Einbringung einer Berufung gegen diesen nicht an sie gerichteten und ihr nicht zugestellten, mangels nunmehriger Bekämpfung aber ihr gegenüber bindenden Bescheid ermöglicht, so ist es aber jedenfalls erforderlich, ihr die Tatsache der Bescheiderlassung als solcher mit der notwendigen Deutlichkeit zur Kenntnis zu bringen. Im vorliegenden Fall ist dies erst im angefochtenen Bescheid geschehen.

Wird der zur Haftung Herangezogene nicht rechtzeitig darüber aufgeklärt, dass die Abgaben schon bescheidmäßig festgesetzt wurden, so liegt infolge unvollständiger Information im Sinne des VwGH-Erkenntnisses vom 4.11.1998, 98/13/0115, ein Mangel des Verfahrens vor, der im Verfahren über die Berufung gegen den Haftungsbescheid nicht sanierbar ist. Die belangte Behörde hätte den Haftungsbescheid aus diesem Grund aufheben müssen. (VwGH 24.2.2010, 2005/15/0145, bestätigend 28.2.2013, 2011/16/0053, 24.10.2013, 2013/16/0165).

Gemäß § 279 Abs. 1 BAO gilt, dass außer in den Fällen des § 278 das Verwaltungsgericht immer in der Sache selbst mit Erkenntnis zu entscheiden habe. Es ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch in der Begründung seine Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Bescheidbeschwerde als unbegründet abzuweisen. Entsprechend der Judikatur des VwGH ist im aufhebenden Teil des Erkenntnisses, keine meritorische Beschwerdeerledigung in der Sache, sondern lediglich eine formalrechtliche kassatorische Aufhebung (zur Ermöglichung „formal richtiger“ Bescheide). Aus dem folgt, dass hinsichtlich der obzitierten Abgabenarten und Zeiträume kein Abspruch über das Bestehen eines Haftungsanspruches in der Sache erfolgt ist,

weshalb einem allfälligen weiteren (Haftungs-) Bescheid das Prozesshindernis „ne bis in idem“ nicht entgegen zu halten sein wird (VwGH 29.7.2014, 2011/13/0005 unter Verweis auf 24.1.2002, 2001/16/0472-0475).

Nachdem entsprechend obzitierter VwGH-Judikatur der Verfahrensmangel des dem Bf. nicht ausreichend zur Kenntnis gebrachten Abgabenanspruches im gegenständlichen Beschwerdeverfahren nicht sanierbar ist, waren die entsprechenden Teile des Haftungsbescheides aus formalen Gründen – ohne eine Verfahrensperre einer sogenannten „res iudicata“ zu begründen - aufzuheben, da es dem Gericht nicht möglich war, für diese Zeiträume abzusprechen.

Von einer Teilbarkeit des Spruches des Haftungsbescheides ist deshalb auszugehen, da es der bescheiderlassenden Behörde (theoretisch) unbenommen geblieben wäre, für jede Abgabenart und jeden Abgabenzeitraum getrennte (Haftungs-) Bescheide zu erlassen, was allerdings den verfahrensrechtlichen Zweckmäßigkeit- und Sparsamkeitsüberlegungen widersprechen dürfte. Im Übrigen spricht die zit. Judikatur eher gegen eine Überdehnung des res-iudicata-Begriffes.

Im Beschwerdeverfahren gegen den Haftungsbescheid können – solange Bescheide über den Abgabenanspruch dem Rechtsbestand angehören – Einwendungen gegen die Richtigkeit der Abgabenfestsetzung (deren Höhe) nicht mit Erfolg erhoben werden (VwGH 24.2.2004, 99/14/0278; 18.4.2007, 2004/13/0046; 23.4.2008, 2004/13/0142; 24.2.2010, 2006/13/0112). Solche Einwendungen können nur im Rechtsmittelverfahren betreffend den Bescheid über den Abgabenanspruch mit Aussicht auf Erfolg geltend gemacht werden. Bringt der Haftungspflichtige sowohl gegen den Haftungsbescheid als auch gegen den maßgeblichen Bescheid über den Abgabenanspruch Bescheidbeschwerden ein, so sind diese Beschwerden nicht gem. § 267 BAO zu einem gemeinsamen Verfahren zu verbinden (VwGH 7.12.2000, 2000/16/0601; 28.6.2001, 2000/16/0886). Vielmehr ist zunächst über die Beschwerde gegen den Haftungsbescheid zu entscheiden (VwGH 27.1.2011, 2010/16/0258; 29.9.2011, 2011/16/0085; 9.11.2011, 2011/16/0070), zumal von dieser Erledigung die Rechtsmittelbefugnis gegen den Bescheid über den Abgabenanspruch abhängt (VwGH 19.4.2007, 2005/15/0129; 9.11.2011, 2009/16/0260; 18.3.2013, 2012/16/0049).

2. Zu den Abgaben L 2007, L 2010, L 3/2011, L 8/2011 und L 12/2011 wird Folgendes ausgeführt:

Die Lohnsteuer ist nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vom Gleichbehandlungsgebot ausgenommen. Reichen die einem Vertreter zur Verfügung stehenden Mittel nicht auch für die Entrichtung der auf die ausbezahlten Löhne entfallenden Lohnsteuer aus, darf der Geschäftsführer gemäß § 78 Abs. 3 EStG 1988 nur einen entsprechend niedrigeren Betrag zur Auszahlung bringen, sodass die davon einbehaltene Lohnsteuer auch abgeführt werden kann. Wird dagegen die auf ausbezahlte Löhne entfallende Lohnsteuer nicht einbehalten und an das Finanzamt abgeführt, ist

- ungeachtet der wirtschaftlichen Schwierigkeiten der Primärschuldnerin - von einer schuldhafte Pflichtverletzung des Geschäftsführers auszugehen. Die Verpflichtung eines Vertreters nach § 80 BAO geht hinsichtlich der Lohnsteuer über das Gebot der gleichmäßigen Behandlung aller Schulden (bzw. aller Gläubiger) hinaus (z.B. VwGH 25.2.2003, 97/14/0164).

3. Zu den Abgaben DB 2007 und DZ 2007 wird Folgendes ausgeführt:

Hinsichtlich des DB 2007, fällig am 15.1.2008, in Höhe von 17,43 € und des DZ 2007, fällig am 15.1.2008, in Höhe von 1,63 € erscheinen weitere Nachforschungen über die Einhaltung oder Nichteinhaltung des Gleichbehandlungsgrundsatzes nicht tunlich, da sich der Ermittlungsaufwand für den Bf. und die Behörden in Anbetracht eines Betrages von unter 20 € als nicht mehr verhältnismäßig erweist. In diesem Zusammenhang darf auf das Erkenntnis des VwGH 24.2.2010, 2005/13/0124 verwiesen werden, wonach die Sorgfalts- und Mitwirkungspflichten des Abgabepflichtigen nicht über das Maß des Möglichen und Zumutbaren überspannt werden dürfen, was in Fällen der laufenden Neuberechnung der Quote im Rahmen der Vertretungstätigkeit als auch für die Mitwirkung an der nachträglichen Feststellung von Bedeutung sein und unter Umständen auch eine überschlägige Ermittlung der Quote erfordern kann. Abgesehen davon handelt es sich bei der Inanspruchnahme des Haftungspflichtigen um eine Ermessensentscheidung, wo die Beweisführung des nichtvorliegenden Verschuldens für auch längere Zeit zurückliegende, vereinzelte geringfügige Abgabenbeträge nicht mehr zweckmäßig erscheint.

4. Zu den Abgaben DB 3/2011, DZ 3/2011, DB 8/2011, DZ 8/2011, DB 11/2011, DZ 11/2011, DB 12/2011, DZ 12/2011 wird Folgendes ausgeführt:

Hinsichtlich der Fälligkeiten vor 15.8.2011 (DB 3/2011, DZ 3/2011) wurden vom Bf. keine Nachweise über die Einhaltung des Gleichbehandlungsgrundsatzes beigebracht, weshalb die Haftungsinanspruchnahme rechtens erschien.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist es Sache des Geschäftsführers darzutun, weshalb er nicht dafür Sorge tragen konnte, dass die Gesellschaft die anfallenden Abgaben rechtzeitig entrichtet habe. Aufgabe des Geschäftsführers ist es, im Verwaltungsverfahren allfällige vorliegende Gründe aufzuzeigen, die ihn daran gehindert haben, die Abgabenschulden am oder nach dem Fälligkeitstag zu begleichen. Er hat darzutun, dass ab dem Zeitpunkt, an welchem die von der Haftungsinanspruchnahme erfassten Abgaben fällig geworden sind, keine Geldmittel der Gesellschaft mehr vorhanden waren. Nicht die Abgabenbehörde hat das Ausreichen der Mittel zur Abgabenentrichtung nachzuweisen, sondern der zur Haftung herangezogene Geschäftsführer das Fehlen ausreichender Mittel. Reichen die liquiden Mittel zur Begleichung aller Verbindlichkeiten der Gesellschaft nicht aus, so hat der Vertreter nachzuweisen, dass die vorhandenen Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet wurden und somit die Abgabenbehörde

nicht schlechter behandelt wurde. Auf dem Geschäftsführer, nicht aber auf der Behörde, lastet auch die Verpflichtung zur Errechnung einer entsprechenden Quote (VwGH 28.5.2008, 2006/15/0322; 18.10.2007, 2006/15/0073, 29.3.2007; 2005/15/0116). Gelingt ein solcher Nachweis nicht, könnte die Haftung für den gesamten uneinbringlichen Abgabenbetrag geltend gemacht werden (VwGH 27.9.2000, 95/14/0056; VwGH 29.3.2001, 2000/14/0149).

Die vom Bf. in theoretischer Hinsicht umfänglich erörterte Judikaturdivergenz zwischen den Haftungsbestimmungen des ASVG und der BAO kann auf sich beruhen, zumal hinsichtlich der oa. Haftungszeiträume der Bf. kein ausreichend mit entsprechenden Berechnungen untermauertes Sachvorbringen erstattet hat. Im Übrigen sind die Gerichte nicht verpflichtet sich mit bloß fiktiven Sachverhalten auseinander zu setzen (VwGH 21.10.2004, 2000/13/0136; 31.7.2002, 98/13/0010).

Was die Gleichbehandlungsabgaben nach dem 15.8.2011 (DB 8/2011, DZ 8/2011, DB 11/2011, DZ 11/2011, DB 12/2011, DZ 12/2011) anlangt, geht aus den Aufstellungen hervor, dass die Abgabenbehörde jeweils einen größeren Prozentsatz erhalten hat, als ihr eigentlich zugekommen wäre. Daher waren diese Abgaben aus der Haftungssumme des angefochtenen Bescheides auszuscheiden. Im Übrigen kommt das Finanzamt bereits im Haftungsbescheid zum Schluss, dass ab 1.1.2012 keine Gläubigerbenachteiligung der Abgabenforderungen gegeben sei. Daher wären bereits die Abgaben DB 12/2011 und DZ 12/2011 fällig am 16.1.2012 nach dieser Ansicht aus dem angefochtenen Bescheid auszuscheiden gewesen.

5. Hinsichtlich der Lohnsteuer L 1/2012 wird Folgendes ausgeführt:

Im finanzgerichtlichen Verfahren führte das Finanzamt aus, der Lohnsteuerbetrag L 1/2012 in Höhe von 4.930,38 € setze sich aus dem laut Lohnkonto ersichtlichen Betrag von 1.063,92 € auf die Dienstnehmerin WM entfallend und 3.866,46 € auf den ISF übergegangenen Lohnsteuer zusammen.

Von abgabenrechtlichen Verschulden des Bf. wäre somit in abstracto nach den finanzbehördlichen Ermittlungen lediglich der auf die Dienstnehmerin WM entfallende Betrag von 1.063,92 € an Lohnsteuer umfasst.

Auf Grund des Ausweises in dem von der GmbH geführten Lohnkonto vermutet die belangte Behörde auch die Auszahlung eines entsprechenden Arbeitslohnes ohne dafür auf weitere Beweismittel zurück zu greifen. Gegen dieses Indiz spricht einerseits die Tatsache, dass die Dienstnehmerin erst am 26.1.2012 von der F GmbH auf die gemeinschuldnerische GmbH umgemeldet wurde und andererseits, dass sie sämtliche Ansprüche als offen beim IEF über die ISA (Insolvenzschutzverband für Arbeitnehmer/innen) angemeldet hat (Anmeldung der Forderung am 27.4.2012, ON 20 des Anmeldebandes). Daher geht das Finanzgericht davon aus, dass an die Dienstnehmerin im Lohnzahlungszeitraum 1/2012 von der gemeinschuldnerischen

GmbH keine Arbeitslöhne ausbezahlt wurden. Daher ist hinsichtlich dieser Abgabe kein haftungsbegründendes Verschulden des Bf. anzunehmen.

In seiner Äußerung vom 30.9.2015 kommt der Bf. in Anbetracht der Nichtauszahlung von Löhnen für diesen Zeitraum u.a. zum Schluss, dass die Umsatzsteuergutschrift 12/2011 (3.252,82 €) mit anderen haftungsgegenständlichen Abgaben zu verrechnen seien. Diese Rechtsansicht erweist sich bei näherer Betrachtung als unrichtig, weil die Haftungsinanspruchnahme lediglich subsidiär erfolgt und die Aufrechnung von eventuellen Abgabengutschriften primär bei der gemeinschuldnerischen GmbH zu erfolgen hat. Somit werden damit auch andere Abgabenschulden abgedeckt, für die der Bf. dann nicht mehr zur Haftung heranzuziehen ist. Eine ausschließliche Anrechnung auf haftungsgegenständliche Abgabenschulden kann nicht erfolgen, weil es bei der Verrechnung nicht darauf ankommt, ob ein Haftungspflichtiger künftig in Anspruch genommen werde. Daher werden mit der Gutschrift primär die auf den IES-Fonds übergegangenen Lohnsteuerbeträge abgedeckt.

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 Schwierigkeiten rasch eingebracht werden kann.

In diesem Fall ist die Einbringlichmachung bei der Primärschuldnerin unzweifelhaft nicht gegeben, daher kann in Umsetzung des öffentlichen Anliegens auf Sicherung des Steueraufkommens nur auf den Bf. zurückgegriffen werden. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 16.12.1999, 97/16/0006) kann die Frage der Einbringlichkeit der Haftungsschuld beim Haftenden von der Abgabenbehörde bei ihren Zweckmäßigkeitsüberlegungen vernachlässigt werden. 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).

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes steht selbst die Vermögenslosigkeit oder das Fehlen von Einkünften des Haftungspflichtigen der Geltendmachung der Haftung nicht entgegen (VwGH 25.11.2009, 2008/15/0220). Abgesehen davon führt die belangte Behörde aus, für Einkommensteuerschulden zwei erfolgreiche Forderungspfändungen durchgeführt zu haben, aus denen monatlich 520,10 € abgestattet werden können.

Aus den genannten Gründen hat daher die Abgabenbehörde bei Ausübung des ihr zustehenden Ermessens zu Recht dem öffentlichen Interesse an der Einbringung der Abgaben gegenüber dem Interesse des Bw., nicht zur Haftung herangezogen zu werden, den Vorzug gegeben. Eine fehlerhafte Ermessensübung war somit nicht feststellbar.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision 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.

Graz, am 22. Oktober 2015