

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R. in der Beschwerdesache Bf.,  
Anschrift, vertreten durch Rechtsanwälte Dr. Michael Buresch und Dr. Ilse Korenjak,  
Gußhausstraße 6, 1040 Wien, und Prosenz & Partner Wirtschaftsprüfungs- und  
Steuerberatungs GmbH, Döblinger Hauptstraße 37, 1190 Wien, über die Beschwerde vom  
25.10.2013 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 8/16/17 vom 26.9.2013 betreffend  
Haftung gemäß § 9 BAO zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird insoweit stattgegeben, als die Haftung auf nachstehende Abgaben  
im Gesamtbetrag von € 8.986,54 herabgesetzt wird:

<i>Abgabe</i>	<i>Zeitraum</i>	<i>Betrag</i>
Umsatzsteuer	03/2011	7.010,70
Lohnsteuer	04/2011	1.750,84
Dienstgeberbeitrag	04/2011	206,63
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	04/2011	18,37

Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

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

## Entscheidungsgründe

Mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom Datum-1 wurde der über das Vermögen  
der G-GmbH am Datum-2 eröffnete Konkurs nach Verteilung an die Massegläubiger  
aufgehoben.

\*\*\*\*\*

Mit Bescheid vom 26.9.2013 wurde der Beschwerdeführer (Bf.) gemäß § 9 Abs. 1 BAO iVm § 80 BAO als ehemaliger Geschäftsführer der genannten Gesellschaft für Abgaben in der Höhe von € 33.753,00, nämlich

<i>Abgabe</i>	<i>Zeitraum</i>	<i>Betrag</i>	<i>Fälligkeit</i>
Umsatzsteuer	03/2011	31.007,06	16.05.2011
Lohnsteuer	04/2011	1.750,84	16.05.2011
Dienstgeberbeitrag	04/2011	913,87	16.05.2011
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	04/2011	81,23	16.05.2011

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

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

Der wirksam bestellte Vertreter einer juristischen Person, der die Abgaben der juristischen Person nicht entrichtet habe, hafte für diese Abgaben, wenn sie bei der juristischen Person nicht eingebracht werden könnten und er nicht beweise, dass die Abgaben ohne sein Verschulden nicht hätten entrichtet werden können.

Der Bf. sei vom Datum-3 bis Datum-4 Geschäftsführer der G-GmbH, also einer juristischen Person, und daher gemäß § 18 GmbHG zu deren Vertretung berufen gewesen. Er sei somit auch verpflichtet gewesen, die Abgaben aus deren Mitteln zu bezahlen.

Hinsichtlich der Heranziehung zur Haftung für Umsatzsteuer sei festzuhalten:

Die Umsatzsteuer sei nicht oder unzureichend gemeldet und entrichtet worden. In diesem Zusammenhang sei auf die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu verweisen, wonach es Sache des Geschäftsführers sei, die Gründe darzulegen, die ihn ohne sein Verschulden daran gehindert hätten, die ihm obliegende abgabenrechtliche Verpflichtung zu erfüllen, widrigenfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung gemäß § 9 Abs. 1 BAO angenommen werden dürfe (VwGH 18.10.1995, 91/13/0037, 0038). Demnach hafte der Geschäftsführer für die nicht entrichteten Abgaben der Gesellschaft auch dann, wenn die Mittel, die ihm für die Entrichtung aller Verbindlichkeiten der Gesellschaft zur Verfügung gestanden seien, hiezu nicht ausreichen würden, es sei denn, er weise nach, dass er diese Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet, die Abgabenschulden daher im Verhältnis nicht schlechter behandelt habe als andere Verbindlichkeiten.

Die Schuldhaftigkeit sei damit zu begründen, dass er verabsäumt habe, für eine gleichmäßige Befriedigung aller Verbindlichkeiten Sorge zu tragen und durch sein

pflichtwidriges Verhalten als Vertreter der Gesellschaft die Uneinbringlichkeit herbeigeführt habe, welche zum Konkurs geführt habe.

Es seien keinerlei Beweise erbracht worden, die die schuldhafte Pflichtverletzung entkräften könnten.

Hinsichtlich der Heranziehung zur Haftung für ausstehende Lohnsteuer sei festzuhalten:

Gemäß § 78 Abs. 1 EStG 1988 habe der Arbeitgeber die Lohnsteuer des Arbeitnehmers bei jeder Lohnzahlung einzubehalten. Es wäre die Pflicht des Bf. gewesen, für eine zeitgerechte Lohnsteuerabfuhr Sorge zu tragen. Er hingegen habe die Abfuhr der angeführten fälligen Lohnsteuerbeträge unterlassen. Es werde in diesem Zusammenhang hervorgehoben, dass der Arbeitgeber gemäß § 78 Abs. 3 leg.cit. für den Fall, dass die ihm zur Verfügung stehenden Mittel zur Zahlung des vollen vereinbarten Arbeitslohnes nicht ausreichen würden, verpflichtet sei, die Lohnsteuer von dem tatsächlichen zur Auszahlung gelangenden, niedrigeren Betrag zu berechnen, einzubehalten und abzuführen. In der Nichtbeachtung dieser Verpflichtung sei jedenfalls ein schuldhaftes Verhalten zu erblicken (vgl. VwGH 18.9.1985, 84/13/0085).

Hinsichtlich der Heranziehung zur Haftung für andere Abgaben sei festzuhalten:

Hinsichtlich anderer Abgaben, die für das Geschäftsergebnis einer juristischen Person nicht erfolgsneutral seien, sei es Sache des gemäß § 80 BAO befugten Vertreters, darzutun, weshalb er nicht dafür habe Sorge tragen können, dass die Gesellschaft die anfallenden Abgaben rechtzeitig entrichtet habe, widrigenfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung angenommen werden dürfe. In der Regel werde nämlich nur der Geschäftsführer jenen ausreichenden Einblick in die Gebarung der Gesellschaft haben, der ihm entsprechende Behauptungen und Nachweise ermöglicht. Außerdem treffe den Haftenden die gleiche Offenlegungs- und Wahrheitspflicht (§ 119 leg.cit.) wie den Abgabepflichtigen, sodass er zeitgerecht für die Möglichkeit des Nachweises seines pflichtgemäßen Verhaltens vorzusorgen habe. Der zur Haftung herangezogene Geschäftsführer habe daher das Fehlen ausreichender Mittel zur Abgabentrichtung nachzuweisen. Außerdem habe er darzutun, dass er die Abgabenforderungen bei der Verwendung der vorhandenen Mittel nicht benachteiligt habe (vgl. VwGH 17.9.1986, 84/13/0198; VwGH 13.11.1987, 85/17/0035, und VwGH 13.9.1988, 87/14/0148).

Da der Bf. seinen abgabenrechtlichen Verpflichtungen im angeführten Umfang nicht nachgekommen sei und die Abgaben bei der o. a. Gesellschaft uneinbringlich seien, sei wie im Spruch zu entscheiden gewesen.

\*\*\*\*\*

In der dagegen am 25.10.2013 rechtzeitig eingebrachten Berufung (nunmehr Beschwerde) führte der Bf. aus, dass er im Zeitraum vom Datum-3 bis Datum-5 selbständig vertretungsbefugter Geschäftsführer der G-GmbH gewesen sei, welche im Folgenden kurz „Primärschuldnerin“ genannt werde.

Vor Erlassung des angefochtenen Haftungsbescheides sei dem Bf. keine Möglichkeit dazu eingeräumt worden, zu den ihm nunmehr vorgeworfenen schuldhaften Pflichtverletzungen Stellung zu nehmen und seiner Verteidigung dienliches Vorbringen zu erstatten sowie Urkunden vorzulegen. Hierdurch habe die Abgabenbehörde erster Instanz gegen den Grundsatz des Parteiengehörs verstoßen. Das erstinstanzliche Verfahren sei daher mangelhaft und der angefochtene Haftungsbescheid ersatzlos aufzuheben.

### **Zur Haftung für Umsatzsteuer:**

Mit dem angefochtenen Haftungsbescheid werde der Bf. unter anderem für Umsatzsteuerverbindlichkeiten der Primärschuldnerin für den Zeitraum 03/2011 im Betrag von EUR 31.007,06 in Anspruch genommen. Festzuhalten sei, dass die Fälligkeit dieser Umsatzsteuerverbindlichkeit erst am 15.5.2011 eingetreten sei.

Im Frühjahr 2011 seien bei der Primärschuldnerin erstmals Zahlungsstockungen aufgetreten, welche aus Streitigkeiten in Bezug auf von dieser erbrachte Bauleistungen und der Weigerung der Auftraggeber der Primärschuldnerin, den dieser zustehenden Werklohn zu bezahlen, resultiert seien. Anfang Juli 2011 sei ersichtlich gewesen, dass die Zahlungsunfähigkeit der Primärschuldnerin aufgrund der Zahlungsausfälle nicht abzuwenden gewesen sei, sodass unverzüglich ein außergerichtlicher Ausgleich versucht worden sei. Da mehrere Gläubiger der Schuldnerin diesem nicht zugestimmt hätten, habe die Primärschuldnerin schließlich am 19.8.2011 den Antrag auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens gestellt und zudem den Abschluss eines Sanierungsplanes beantragt.

Im relevanten Zeitraum, April und Mai 2011, sei eine Ungleichbehandlung von Gläubigern nicht erfolgt. Aufgrund der im Frühjahr 2011 eingetretenen Zahlungsstockung bei der Primärschuldnerin sei es dem Bf. nicht möglich gewesen, sämtliche Verbindlichkeiten der Primärschuldnerin gänzlich zu befriedigen. In den Monaten April und Mai 2011 seien von der Primärschuldnerin lediglich Zug-um-Zug-Zahlungen an Lieferanten im Rahmen laufender Projekte geleistet worden. Altverbindlichkeiten seien nicht bedient worden.

Beweis:

UR/ Personenkonten-Saldenliste April 2011, Beilage ./1

UR/ Personenkonten-Saldenliste Mai 2011, Beilage ./2

Eine schuldhafte Verletzung der dem Bf. als Geschäftsführer der Primärschuldnerin obliegenden Pflichten sei nicht vorgelegen und liege nicht vor.

### **Zur Haftung für Lohnsteuer:**

Gemäß dem angefochtenen Haftungsbescheid werde der Bf. zur Haftung für Lohnsteuerrückstände der Primärschuldnerin für den Zeitraum 04/2011 im Betrag von EUR 1.750,84 herangezogen, deren Fälligkeit am 15.5.2011 eingetreten sei.

Aufgrund der bereits dargestellten, im Frühjahr 2011 bei der Primärschuldnerin eingetretenen Zahlungsstockung hätten die Verbindlichkeiten der Primärschuldnerin nicht gänzlich bedient werden können. Aus der beiliegenden Aufstellung der Verbindlichkeiten gegenüber Dienstnehmern (Beilage ./3) sei ersichtlich, dass die Primärschuldnerin im

April 2011, mit Ausnahme des Herrn B.N. , keine Löhne bezahlt habe. Der Lohn des Herrn B.N. für April 2011 sei privat bezahlt worden. Eine schuldhafte Nichtabfuhr von Lohnsteuer sei daher nicht erfolgt.

Der Bf. habe die ihm als Geschäftsführer der Primärschuldnerin obliegenden Pflichten vollinhaltlich erfüllt. Eine Gläubigerungleichbehandlung liege hinsichtlich der geltend gemachten Lohnsteuer nicht vor. Lohnsteuerabgaben seien jedenfalls nicht vor anderen Gläubigern bzw. Verbindlichkeiten der Primärschuldnerin benachteiligt worden.

Mangels Vorliegens einer dem Bf. vorwerfbaren, schuldhaften Pflichtverletzung bestehe daher keine Grundlage für die mit dem angefochtenen Haftungsbescheid ausgesprochene Haftungsinanspruchnahme.

### **Zur Haftung für Dienstgeberbeiträge und Zuschläge zum Dienstgeberbeitrag:**

Mit dem angefochtenen Haftungsbescheid werde der Bf. für Verbindlichkeiten der Primärschuldnerin an Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum 04/2011 in der Gesamthöhe von EUR 995,10 in Anspruch genommen; die Fälligkeit dieser Verbindlichkeiten sei am 15.5.2011 eingetreten.

Unter Verweis auf die vorstehenden Ausführungen werde auf die im Frühjahr 2011 eingetretene Zahlungsstockung bei der Primärschuldnerin sowie die Bemühungen um einen außergerichtlichen Ausgleich hingewiesen. Im Zeitraum April und Mai 2011, sohin noch vor Eintritt der materiellen Insolvenz der Primärschuldnerin, seien mangels ausreichender liquider Mittel lediglich Zug-um-Zug-Zahlungen an Lieferanten für laufende Projekte geleistet worden. Auf die in Beilage ./1 und ./2 vorgelegten Urkunden werde verwiesen. Altverbindlichkeiten seien nicht bedient worden. Eine Gläubigerungleichbehandlung sei nicht vorgelegen und liege nicht vor.

Eine dem Bf. als Geschäftsführer der Primärschuldnerin vorwerfbare schuldhafte Pflichtverletzung, welche gesetzliche Voraussetzung für die im angefochtenen Haftungsbescheid ausgesprochene Haftungsinanspruchnahme sei, liege nicht vor.

### **Ermessen**

Hilfsweise werde darauf verwiesen, dass es im Ermessen der zuständigen Behörde stehe, die Ausfallhaftung geltend zu machen (vgl. zB VwGH 14.1.2003, 97/14/0176; VwGH 16.9.2003, 2003/14/0040; VwGH 24.3.2004, 2001/14/0083; VwGH 15.6.2005, 2005/13/0048). Hiebei sei unter anderem auf den Grad des Verschuldens des Vertreters sowie Unbilligkeit abzustellen. Die Ermessensübung sei zu begründen (vgl. zB VwGH 24.2.1997, 96/17/0066, AW 96/17/0316).

Der nach der Judikatur geforderte Ausspruch zur Ermessensausübung fehle in dem angefochtenen Haftungsbescheid gänzlich. Das erstinstanzliche Verfahren sei daher mit einem Verfahrensmangel behaftet.

Zusammengefasst ergebe sich sohin, dass

- der Einschreiter als Geschäftsführer der Primärschuldnerin im relevanten Zeitraum April und Mai 2011 lediglich Zug-um-Zug-Zahlungen an Lieferanten im Rahmen laufender Projekte geleistet, jedoch Altverbindlichkeiten nicht bedient habe,
- eine Gläubigerungleichbehandlung nicht vorliege,
- dem Bf. kein rechtswidriges und schuldhaftes Verhalten vorwerfbar sei, aus welchem die Ausfallshaftung ableitbar wäre,

sodass im Ergebnis kein Raum für die Ausfallshaftung des Bf. gegeben sei.

Er stelle daher den Antrag, den angefochtenen Haftungsbescheid ersatzlos aufzuheben.

\*\*\*\*\*

In einer ergänzenden Stellungnahme vom 10.8.2015 wurde dargestellt, dass im Zeitraum 05/2011 Zahlungen in der Höhe von € 49.331,98 an Gläubiger der Primärschuldnerin geleistet worden seien, sich die Verbindlichkeiten per Ende 05/2011 auf € 853.651,81 belaufen hätten, woraus sich ergäbe, dass im Zeitraum 05/2011 die erfolgten Zahlungen 5,26% der Verbindlichkeiten ausgemacht hätten. Eine Benachteiligung des Finanzamtes habe daher maximal im Ausmaß von 5,26% des vorgeschriebenen Haftungsbetrages, somit in der Höhe von € 1.775,41 erfolgt sein können.

\*\*\*\*\*

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 20.4.2016 wurde der Beschwerde teilweise Folge gegeben und die Haftung auf einen Betrag von € 31.871,00 (Umsatzsteuer 03/2011 € 29.125,06 statt bisher € 31.007,06) eingeschränkt. Im Übrigen wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen und ausgeführt:

Fest stehe, dass der Bf. laut Firmenbuch vom Datum-3 bis zum Datum-5 handelsrechtlicher Geschäftsführer der Firma G-GmbH gewesen sei. Über dieses Unternehmen sei mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom Datum-2 der Konkurs eröffnet und mit Beschluss vom Datum-1 nach Verteilung an die Massegläubiger aufgehoben worden. Die Firma sei am Datum-6 gemäß § 40 FBG wegen Vermögenslosigkeit im Firmenbuch gelöscht worden. Daraus sei ersichtlich, dass die offenen Abgabenschuldigkeiten bei der Gesellschaft uneinbringlich seien.

Betreffend die Heranziehung zur Haftung für Umsatzsteuer und andere Abgaben sei in der Begründung des Haftungsbescheides auf die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hingewiesen worden. Es sei demnach unter anderem Sache des Geschäftsführers, die Gründe darzulegen, die ihn ohne sein Verschulden daran gehindert hätten, die ihm obliegende abgabenrechtliche Verpflichtung zur erfüllen, widrigenfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung gemäß § 9 Abs. 1 BAO angenommen werden dürfe. Demnach hafte der Geschäftsführer für die nicht entrichteten Abgaben der Gesellschaft auch dann, wenn die Mittel, die ihm für die Entrichtung aller Verbindlichkeiten der Gesellschaft zur Verfügung gestanden seien, hierzu nicht ausgereicht hätten, es sei denn, er weise nach, dass er diese Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet habe und die Abgabenschulden

daher im Verhältnis nicht schlechter behandelt habe als alle anderen Verbindlichkeiten. Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes habe der Vertreter somit darzutun, aus welchen Gründen ihm die Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten unmöglich gewesen sei, widrigenfalls die Abgabenbehörde eine schuldhafte Verletzung der Vertreterpflichten im Sinne des § 9 Abs. 1 BAO annehmen dürfe. Habe der Vertreter schuldhaft seine Pflicht verletzt, für die Abgabentrachtung aus den Mitteln der Gesellschaft zu sorgen, so dürfe die Abgabenbehörde weiters davon ausgehen, dass die Pflichtverletzung für die Uneinbringlichkeit ursächlich gewesen sei. Der Geschäftsführer habe für nicht entrichtete Abgaben der Gesellschaft auch dann, wenn die Mittel, die ihm für die Entrichtung aller Verbindlichkeiten der Gesellschaft zur Verfügung gestanden seien, hierzu nicht ausreichen würden, es sei denn, er weise nach, dass er die Abgabenschulden im Verhältnis nicht schlechter behandelt habe als bei anteiliger Verwendung der vorhandenen liquiden Mittel für die Begleichung aller Verbindlichkeiten. Nur dann, wenn eine Abgabe nicht entrichtet werde, weil der Vertretene überhaupt keine liquiden Mittel habe, verletze der Vertreter dadurch keine abgabenrechtliche Pflicht.

Die ursprünglich vorgeschriebene Umsatzsteuer für den Zeitraum 03/2011 errechne sich aus der abgegebenen Umsatzsteuervoranmeldung unter Heranziehung eines erklärten Gesamtbetrages der Bemessungsgrundlage für Lieferungen und sonstige Leistungen von € 240.250,00, wodurch sich eine Zahllast von € 31.007,06 ergeben habe. Daraus sei ersichtlich, dass zum damaligen Zeitpunkt sehr wohl liquide Mittel im Unternehmen vorhanden gewesen seien. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sei nämlich davon auszugehen, dass die Umsatzsteuer mit den Preisen für die erbrachten Lieferungen und sonstigen Leistungen bezahlt werde und daher für die Abfuhr an das Finanzamt zur Verfügung stehe.

Allerdings habe die spruchgemäße Reduzierung des Haftungsbetrages auf € 29.125,06 an Umsatzsteuer 03/2011 auf Grund der zwischenzeitlich am 17.7.2015 veranlassten Überrechnung eines Betrages von € 1.882,00 zu erfolgen gehabt.

Im vorliegenden Fall habe der Geschäftsführer zudem mit der Berufung zwar Personenkonto-Saldenlisten für die Monate 04/2011 und 05/2011 vorgelegt, aus diesen sei aber nicht ersichtlich, welcher Betrag bei Gleichbehandlung sämtlichen Gläubiger - bezogen auf den Fälligkeitszeitpunkt 16.5.2011 einerseits und das Vorhandensein liquider Mittel andererseits - an die Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre. In einem ergänzenden Schriftsatz vom 10.8.2015 sei eine Liquiditätsrechnung auf Basis der Personenkonto-Salden vorgelegt worden, wonach sich für die im Haftungsbescheid dargestellten Abgaben ein Verkürzungsfaktor von 5,26% ergebe, sodass ein Gesamtbetrag von € 1.775,41 an Haftungssumme verbleibe. Allerdings sei auch diese Berechnung nicht auf den Fälligkeitszeitpunkt 16.5.2011 bezogen. Aus den vorgelegten Unterlagen und den Ausführungen in der Beschwerde sei aber eindeutig zu ersehen, dass im dargestellten Zeitraum Mai 2011 diverse Zahlungen in der Höhe von insgesamt € 49.331,61 - also mehr als der Betrag der haftungsgegenständlichen Abgabenschuldigkeiten - an Zahlungen für die Erfüllung von Zug-um-Zug-Geschäften,

die zur Aufrechterhaltung des Betriebes notwendig gewesen seien, getätigt worden seien. Demgegenüber seien durch den Beschwerdeführer als verantwortlichen Geschäftsführer der Firma G-GmbH im haftungsrelevanten Zeitraum keinerlei Zahlungen an die Abgabenbehörde erfolgt. Es sei nur am 11.5.2011 zur Überrechnung eines Betrages von € 4.110,11, was den am 15.4.2011 fälligen Beträgen an Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für den Monat 03/2011 entspreche.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes beziehe sich der Grundsatz der Gläubigergleichbehandlung aber auch auf Zahlungen, die zur Aufrechterhaltung des Geschäftsbetriebes erforderlich seien, woraus folge, dass eine Privilegierung von Gläubigern auch in der Barzahlung von Wirtschaftsgütern (Zug-um-Zug-Geschäfte) bestehen könne. Der vom Vertreter zu erbringende Nachweis der Gleichbehandlung aller Gläubiger habe demnach auch die von der Gesellschaft getätigten Zug-um-Zug-Geschäfte zu umfassen, was im konkreten Fall aber unterlassen worden sei. Somit stehe fest, dass im Mai 2011 eine Differenzierung unter den Gläubigern stattgefunden habe.

Vom Gleichbehandlungsgebot ausgenommen sei dagegen die Lohnsteuer, denn aus § 78 Abs. 3 EStG 1988 ergebe sich die Verpflichtung, die Lohnsteuer zur Gänze zu entrichten, und sei, sofern diese nicht einbehalten und an das Finanzamt abgeführt werde - ungeachtet der wirtschaftlichen Schwierigkeiten eines Unternehmens -, von einer schuldhaften Pflichtverletzung des Geschäftsführers auszugehen. Würden die dem Arbeitgeber zur Verfügung stehenden Mittel zur Bezahlung des vollen Arbeitslohnes nicht ausreichen, habe er die Lohnsteuer vorn tatsächlich zur Auszahlung gelangenden niedrigeren Betrag zu berechnen und einzubehalten. In solchen Fällen dürften Löhne nicht in voller Höhe ausbezahlt werden und seien wie auch andere Schuldkonten anteilig zu kürzen. Die auf den gekürzten Lohnbetrag entfallende Lohnsteuer sei aber zur Gänze zu entrichten. Für Lohnsteuer werde jedenfalls voll im Ausmaß der tatsächlich ausgezahlten Gehälter und nicht nur anteilig im Rahmen des Möglichen gehaftet. Vom Bf. werde zwar behauptet, dass im April 2011 tatsächlich nur an B.N. eine Lohnzahlung erfolgt sei, die von privater Seite vorgenommen worden sei und daher nicht der Lohnsteuer unterliege. Tatsächlich würde dies aber eine Einlage in das Unternehmen zum Zwecke der Lohnzahlung darstellen und es wäre daher auch in diesem Fall die Lohnsteuer vom tatsächlich zur Auszahlung gelangenden Betrag zu berechnen, einzubehalten und abzuführen gewesen. Gleiches gelte für den Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag. Allerdings seien die im angefochtenen Haftungsbescheid ausgewiesenen Lohnabgaben in der Höhe von € 1.750,84 an Lohnsteuer, € 913,87 an Dienstgeberbeitrag und € 81,23 an Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für den Monat 04/2011 aufgrund der Meldung des Bf. erklärungsgemäß am Abgabenkonto gebucht worden. Dementsprechend hätten sich, wie aus dem Bericht vom 21.9.2011 gemäß § 150 BAO über das Ergebnis einer Außenprüfung der Primärschuldnerin hinsichtlich Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag



und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum 1.1.2008 bis Datum-2 durch Gegenüberstellung der Lohnabgaben laut Lohnkonto bzw. L16 und den gemeldeten Abgaben für April 2011 ersichtlich sei, keine Abfuhrdifferenzen ergeben. Urkunden über eine Anmeldung der ausständigen Löhne im Insolvenzverfahren zum Nachweis der Behauptung, dass die Löhne in den Monaten April und Mai 2011 tatsächlich nicht mehr zur Auszahlung gelangt seien, seien nicht vorgelegt worden. Damit erweise sich aber die übermittelte Liste von Verbindlichkeiten gegenüber den Dienstnehmern des Unternehmens als nicht nachvollziehbar.

Im Übrigen lasse sich ohnehin aus dem Einwand des Bf. hinsichtlich der am 16.5.2011 fällig gewordenen Beträge an Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag, dass die beziehungshabenden Löhne und Gehälter tatsächlich bis auf die Zahlung an B.N. nicht mehr ausgezahlt worden seien, für das gegenständliche Haftungsverfahren nichts gewinnen, weil Einreden betreffend die Abgabefestsetzung nicht im Haftungsverfahren, sondern in dem die Abgabefestsetzung selbst betreffenden Verfahren vorzutragen seien.

Der Bf. habe die zum Fälligkeitstag 16.5.2011 vorhandenen liquiden Mittel nicht bekanntgegeben und auch durch Vorlage der Bankkonten nicht ausreichend nachgewiesen. Er habe insbesondere die zu diesem Fälligkeitstag haftungsgegenständlichen Abgabenschuldigkeiten nicht den übrigen Verbindlichkeiten gegenüber gestellt und nur einen Betrag der insgesamt am Ende des Monats Mai 2011 aushaftenden Schulden der GmbH offengelegt. Damit sei weder der Nachweis einer Gläubigergleichbehandlung erbracht noch das Ausmaß der quantitativen Unzulänglichkeit der vorhandenen liquiden Mittel zum jeweiligen Fälligkeitstag und auch nicht der Betrag, der bei Gleichbehandlung aller Gläubiger an die Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre, im Rahmen einer ordnungsgemäßen Liquiditätsrechnung dargestellt worden. Die Behörde sei daher zu der Annahme berechtigt gewesen, dass der Bf. seiner Verpflichtung schuldhaft nicht nachgekommen sei. Konsequenterweise hafte der Geschäftsführer dann für die von der Haftung betroffenen Abgabenschuldigkeiten zur Gänze.

Nach Lehre und Rechtsprechung sei 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 sei. Dem Gesetzesbegriff „Billigkeit“ sei dabei die Bedeutung „berechtigter Interessen der Partei“, dem Gesetzesbegriff „Zweckmäßigkeit“ die Bedeutung „öffentliches Anliegen an der Einbringung der Abgaben“ beizumessen. Im vorliegenden Fall werde von einer ermessenswidrigen Inanspruchnahme unter anderem nicht gesprochen werden können, da die Abgabenschuld vom Hauptschuldner nicht eingebracht werden könne und dem Bf. die Nichtentrichtung der aushaftenden Umsatzsteuerzahllast der Primärschuldnerin anzulasten sei.

Eine Unbilligkeit der Inanspruchnahme des Bf. liege nicht vor, da auf Grund der Gläubigerungleichbehandlung feststehe, dass der Bf. seine abgabenrechtlichen Pflichten nicht vollständig erfüllt habe. Es seien auch sonst keine Billigkeitsgründe vorgebracht worden, welche die Gründe für eine Heranziehung zur Haftung überwiegen würden. Insgesamt gesehen sei daher die Geltendmachung der Haftung unter dem Gesichtspunkt des öffentlichen Interesses an der Einbringung der Abgaben geboten.

Sonstige Einwendungen gegen die Ermessensübung seien in der Beschwerde nicht vorgebracht worden. Wenn das öffentliche Interesse an einem gesicherten Abgabenaufkommen nur durch Geltendmachung der Haftung gewahrt werden könne, könne in der Heranziehung des Bf. eine Überschreitung des vom Gesetz vorgegebenen Ermessensrahmens nicht erkannt und nicht gesagt werden, die Abgabenbehörde hätte von dem ihr eingeräumten Ermessen nicht im Sinne des Gesetzes Gebrauch gemacht.

Auf Grund des bereits im Haftungsbescheid dokumentierten Vorliegens der gesetzlichen Voraussetzungen der §§ 9 und 80 BAO sei die Inanspruchnahme des Bf. als Haftungspflichtiger für die Abgabenschuldigkeiten der Firma G-GmbH hinsichtlich eines Betrages in der Höhe von € 31.871,00 somit zu Recht erfolgt.

\*\*\*\*\*

Fristgerecht beantragte der Bf. mit Schreiben vom 23.5.2016 die Vorlage der Beschwerde zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht und brachte ergänzend vor:

Der Nachweis, welcher Betrag an Abgaben bei Gleichbehandlung sämtlicher Gläubiger – bezogen auf die jeweiligen Fälligkeitszeitpunkte einerseits und das Vorhandensein liquider Mittel andererseits – an die Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre, werde in nachfolgender Erläuterung erbracht:

Fälligkeitstag der Umsatzsteuerzahllast 03/2011 sei der 16.5.2011. Da nur Saldenlisten zum Ultimo vorlägen, werde als Betrachtungszeitpunkt der 31.5.2011 herangezogen:

Bestand liquide Mittel zum 31.5.2011:	Betrag
Betriebskassa 1	47.562,16
Bank1	308,65
Zugeflossene liquide Mittel in 05/2011	49.331,61
Summe liquide Mittel	97.202,42

Anmerkung zum Bestand der liquiden Mittel: Beim Konto 285001 „Erste 01“ handle es sich um einen Besicherungsbetrag, der demnach nicht zur Tilgung von Verbindlichkeiten zur Verfügung gestanden sei.

Fällige Verbindlichkeiten zum 31.5.2011:	Betrag
Kreditoren	836.982,83

Tilgung Kreditoren in 05/2011	49.331,61
Verbindlichkeiten aus L, DB, DZ	64.571,98
Verbindlichkeiten ÖGB	133,29
Verbindlichkeiten Kommunalsteuer und Dienstgeberabgabe	1.530,75
Verbindlichkeiten WGKK	29.685,35
Verbindlichkeiten gegenüber Mitarbeitern	24.935,59
Umsatzsteuerzahllast	42.157,83
Summe Verbindlichkeiten	1.049.329,23

Aus dem Verhältnis der liquiden Mittel bzw. der fälligen Verbindlichkeiten ergebe sich eine Tilgungsquote für alle zum 31.5.2011 fälligen Verbindlichkeiten in Höhe von 9,26%.

An das Finanzamt wären somit zum Fälligkeitszeitpunkt € 2.696,98 zu entrichten gewesen. Tatsächlich sei im Mai 2011 jedoch keine Zahlung an das Finanzamt erfolgt, woraus sich im Zusammenhang mit der Umsatzsteuerzahllast eine Ungleichbehandlung zu Ungunsten des Finanzamtes in Höhe von € 2.696,98 ergebe.

Es werde daher der Antrag gestellt, die Gläubigerungleichbehandlung betreffend Umsatzsteuerzahllast 03/2011 von derzeit 100% und einer daraus resultierenden Haftungssumme von € 29.125,06 aufgrund oben angeführter Berechnung auf € 2.696,98 zu reduzieren.

\*\*\*\*\*

Mit Vorhalt vom 29.8.2016 ersuchte das Bundesfinanzgericht den Bf. um Stellungnahme zu dem anhand der vorgelegten Bestandskonten seitens des BFG erstellten Liquiditätsstatus sowie um Bekanntgabe, in welcher Höhe die aushaftenden Verbindlichkeiten im Monat Mai 2011 auch fällig gewesen seien:

Liquide Mittel im Mai 2011:	Betrag
Betriebskassa	87.000,00
Betriebskassa 1	47.562,16
Bank1	21.276,28
Bank1	137.438,95
Bank3	4.634,56
Erste 01	63.307,17
Summe	361.219,12

Fällige Verbindlichkeiten im Mai 2011:	Betrag
----------------------------------------	--------

Betriebskassa	87.000,00
Bank2	25.779,37
Bank1	158.406,58
Bank3	??? 90.019,88
Bank3	14.465,06
Kreditoren	??? 836.982,83
Verbindlichkeiten Kommunalsteuer und Dienstgeberabgabe	1.530,75
Verbindlichkeit ÖGB	133,29
Verbindlichkeiten gegenüber Mitarbeitern	24.935,59
Verbindlichkeiten Finanzamt	69.598,12
Summe	???

Es wurde auch darauf hingewiesen, die die bei den Verbindlichkeiten ausgewiesenen Beträge aus der Kassa/Bank entnommen worden seien und nach Ansicht des BFG Zahlungen von Zug-um-Zug-Verbindlichkeiten darstellen würden.

\*\*\*\*\*

In Beantwortung dieses Vorhaltes teilte der Bf. mit Schreiben vom 30.9.2016 mit:

#### **Ad Fälligkeit aushaftende Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen:**

Die Lieferverbindlichkeiten zum 1.5.2011 würden € 663.149,46 betragen. Bei branchenüblichen Zahlungszielen von durchschnittlich zwei Wochen sei davon auszugehen, dass diese Verbindlichkeiten jedenfalls in 05/2011 fällig gewesen seien.

Die Saldenliste weise zudem € 220.348,98 (Neu-) Verbindlichkeiten in 05/2011 aus. Diese würden sich im Wesentlichen aus zwei Rechnungen zusammensetzen:

- Eingangsrechnung Baumeister P. von € 88.709,10, die sofort fällig gewesen sei, da es sich um eine Teilrechnung handle und daher kein Zahlungsziel bestehe.
- Offene Forderungen der G. gegen die G-GmbH (vormals D-GmbH), die bereits fällig gewesen seien, aber erst in 05/2011 eingebucht worden seien.

Bei durchschnittlichen Zahlungszielen von zwei Wochen sei für die restlichen (Neu-) Verbindlichkeiten von € 60.730,46 anzunehmen, dass die Hälfte (rund € 30.000,00) fällig gewesen sei. Der Anmerkung des BFG folgend seien Verbindlichkeiten von € 46.515,61 Zug-um-Zug bezahlt worden. Demnach würden die restlichen (Neu-) Verbindlichkeiten von € 14.214,85 (€ 60.730,46 - € 46.515,61) noch fällige Verbindlichkeiten darstellen.

#### **Ad Fälligkeit Bank3:**

Beim Konto XY handle es sich um ein Girokonto mit einem Überziehungsrahmen von € 100.000,00. Der Rahmen sei in 05/2011 nicht ausgeschöpft worden, woraus sich keine Fälligkeit ergebe.

#### **Ad Verbindlichkeiten WGKK:**

Seiner Ansicht nach seien bei den fälligen Verbindlichkeiten zusätzlich die Verbindlichkeiten gegenüber der Wiener Gebietskrankenkasse in Höhe von € 24.960,39 zu berücksichtigen. (Neu-) Verbindlichkeiten aus 05/2011 von € 4.724,96 seien erst im Folgemonat fällig gewesen.

#### **Ad liquide Mittel „Erste 01“ in Höhe von € 63.307,17:**

Da dieser Betrag für Besicherungszwecke hinterlegt gewesen sei, habe über diesen Betrag nicht frei verfügt werden können. Der Betrag könne demnach nicht als liquides Mittel in 05/2011 angesehen werden.

#### **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 eingebracht werden können.*

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

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

Die Haftung nach § 9 Abs. 1 BAO ist eine 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). Uneinbringlichkeit liegt vor, wenn Vollstreckungsmaßnahmen erfolglos waren oder voraussichtlich erfolglos wären (VwGH 26.5.2004, 99/14/0218).

Im gegenständlichen Fall steht die Uneinbringlichkeit fest, da mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom Datum-1 der über das Vermögen der G-GmbH am Datum-2 eröffnete Konkurs nach Verteilung an die Massegläubiger aufgehoben wurde.

Unbestritten ist auch, dass dem Bf. als ehemaliger handelsrechtlicher Geschäftsführer der genannten Gesellschaft die Erfüllung der abgabenrechtlichen Pflichten der Gesellschaft

oblag. Insbesondere ist im Rahmen dieser Verpflichtung für die rechtzeitige und vollständige Entrichtung der Abgaben Sorge zu tragen.

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

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

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

Aus dem Einwand des Bf., er habe im relevanten Zeitraum lediglich Zug-um-Zug-Zahlungen an Lieferanten im Rahmen laufender Projekte geleistet, jedoch keine Altverbindlichkeiten bedient, lässt sich nichts gewinnen, weil sich der Grundsatz der Gläubigergleichbehandlung auch auf Zahlungen bezieht, die zur Aufrechterhaltung des Geschäftsbetriebes erforderlich sind, und kann eine Bevorzugung von Gläubigern auch in der Barzahlung von Wirtschaftsgütern in Form von sogenannten Zug-um-Zug-Geschäften bestehen. Der vom Vertreter zu erbringende Nachweis der Gleichbehandlung aller Gläubiger hat somit auch die von der Gesellschaft getätigten Zug-um-Zug-Geschäfte zu erfassen (VwGH 24.1.2013, 2012/16/0100).

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

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

Im gegenständlichen Fall stellte der Bf. einen im Rahmen der besonderen Behauptungs- und Konkretisierungspflicht zur Feststellung des für die aliquote Erfüllung der

Abgabenschuld zur Verfügung stehenden Teiles vom Gesamtbetrag der liquiden Mittel geforderten Liquiditätsstatus in Form einer Gegenüberstellung von liquiden Mitteln und Verbindlichkeiten zwar nicht zum Fälligkeitstag der haftungsgegenständlichen Abgaben, dem 16.5.2011, sondern für den gesamten Monat Mai 2011 auf. Diese Aufstellung ist jedoch nach der Rechtsansicht des BFG hinsichtlich des Zeitraumes nicht zu beanstanden, da mangels gleichzeitiger Fälligkeit der übrigen Verbindlichkeiten und gleichzeitigen Vorliegens von liquiden Mitteln zur Fälligkeit der haftungsgegenständlichen Abgabenschuldigkeiten eine Aufstellung zum Fälligkeitstag nicht aussagekräftig wäre, weshalb der Monatsbetrachtung der Vorzug zu geben ist.

Allerdings konnte die im Vorlageantrag erstellte Berechnung nur zum Teil nachvollzogen werden, da sich aus der beigelegten Saldenliste zum 31.5.2011 und dem Abgabenkonto folgende Beträge ergaben:

Liquide Mittel im Mai 2011:	Betrag
Betriebskassa	87.000,00
Betriebskassa 1	47.562,16
Bank1	21.276,28
Bank1	137.438,95
Bank3	4.634,56
Erste 01	63.307,17
Summe	361.219,12

Dem Argument des Bf., dass es sich Beim Konto „Erste 01“ um - für ihn offenbar unantastbare – Besicherungsbeträge, somit Treuhandgelder, gehandelt habe, ist dabei zwar hinsichtlich der vom Lohn einbehaltenen Beiträge für die GKK und BUAK grundsätzlich zu folgen, nicht jedoch für besicherte Kundenforderungen. Die schuldhafte Pflichtverletzung ist dabei darin zu sehen, dass der Bf. diesen treuhändisch gebundenen Betrag nicht zur anteiligen Befriedigung der fälligen Verbindlichkeiten verwendete (vgl. UFS 4.12.2008, RV/2150-W/08). Dass der Bf. die von Kundenseite vereinnahmten Gelder nur zur Bezahlung seiner Bauprojektkosten verwenden hätte dürfen, scheint zwar aus der Sicht des Bauherrn verständlich. Dessen berechtigtes Schutzbedürfnis stellt aber keine Rechtfertigung dafür dar, dass die Abgabenschulden unberichtigt blieben. Somit sind auch sogenannte „gewidmete“ liquide Mittel gleichmäßig zu verteilen (BFG 16.10.2015, RV/7105066/2015).

Hinsichtlich der liquiden Mittel aus den Konten „Betriebskassa“, „Bank1“ und „Bank3“ ist festzuhalten, dass diesfalls sowohl die Zahlungseingänge bei den liquiden Mitteln zu erfassen sind als auch die Zahlungsausgänge bzw. Bestandserhöhungen bei den Verbindlichkeiten, somit eine Saldierung nicht zulässig ist.

Den Ausführungen des Bf. zu den nicht fälligen Verbindlichkeiten bei der Bank3 konnte sich das Bundesfinanzgericht anschließen. Hingegen unterlag der Bf. bei der Interpretation des Bestandskontos aus Lieferungen und Leistungen einem Denkfehler zu seinen Ungunsten, da die Zug-um-Zug-Zahlungen in 05/2011 fällig waren und daher den Verbindlichkeiten dazuzurechnen und nicht abzuziehen sind:

Fällige Verbindlichkeiten im Mai 2011:	Betrag
Betriebskassa	87.000,00
Bank2	25.779,37
Bank1	158.406,58
Kreditoren	663.149,46
	46.515,61
	159.618,52
	30.000,00
Verbindlichkeiten Kommunalsteuer und Dienstgeberabgabe	1.530,75
Verbindlichkeit ÖGB	133,29
Verbindlichkeiten gegenüber Mitarbeitern	24.935,59
Verbindlichkeiten Finanzamt	69.598,12
Summe	1.266.667,29

Es wird darauf hingewiesen, dass bei den Verbindlichkeiten Finanzamt keine Lohnsteuern enthalten sind, da diese aus den Lohnzahlungen zurückzubehalten sind, weshalb hierfür keine Gleichbehandlung in Betracht kommt. Für aushaftende Abfuhrabgaben wie die Lohnsteuer gelten nämlich Ausnahmen vom Gleichheitsgrundsatz (VwGH 15.5.1997, 96/15/0003; 29.1.2004, 2000/15/0168), da nach § 78 Abs. 3 EStG der Arbeitgeber, wenn die zur Verfügung stehenden Mittel nicht zur Zahlung des vollen vereinbarten Arbeitslohnes ausreichen, die Lohnsteuer von dem tatsächlich zur Auszahlung gelangenden niedrigeren Betrag zu berechnen und einzubehalten hat.

Zum Einwand des Bf., dass mit Ausnahme eines Dienstnehmers keine Löhne bezahlt worden seien und der an diesen ausbezahlte Lohn aus privaten Mittel stamme, ist der Rechtsansicht des Finanzamtes zu folgen, da diese Zahlung von privater Seite eine Einlage in das Unternehmen darstellt, weshalb die Lohnsteuer auch diesfalls von dem tatsächlich zur Auszahlung gelangenden niedrigeren Betrag zu berechnen und einzubehalten gewesen wäre.

Da im Lohnsteuerbetriebsprüfungsbericht vom 21.9.2011 für Mai 2011 keine Abfuhrdifferenzen festgestellt wurden, muss diesem Vorbringen entgegengehalten werden, dass Einwendungen gegen den Abgabenanspruch nicht mit Erfolg im Haftungsverfahren vorgebracht werden können, sondern ausschließlich im Beschwerdeverfahren gemäß



§ 248 BAO betreffend Bescheide über den Abgabeananspruch, zumal nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes auch die nach § 9 BAO erforderliche Verschuldensprüfung von der objektiven Richtigkeit der Abgabefestsetzung auszugehen hat (VwGH 27.2.2008, 2005/13/0094).

Auch die in der Berechnung des Bf. angeführte Verbindlichkeit der WGKK kann nicht berücksichtigt werden, da die Sozialversicherungsabgaben ebenfalls vor Auszahlung der Löhne abzuziehen und abzuführen sind.

Aus der Gegenüberstellung der liquiden Mittel zu den Verbindlichkeiten ergibt sich eine Quote von € 28,52%, zu der die Gleichbehandlung aller Gläubiger hätte erfolgen müssen.

Nunmehr war die Zahlungsquote der Abgabenverbindlichkeiten zu ermitteln. Dazu war festzustellen, dass entgegen dem Vorbringen des Bf. am 11.5.2011 eine Zahlung auf das Abgabenkonto in Höhe von € 4.110,11 erfolgte, weshalb die Finanzamtsquote 5,91% beträgt. Die Ungleichbehandlung des Abgabengläubigers erfolgte daher in Höhe von 22,61%:

<i>Abgabe</i>	<i>Zeitraum</i>	<i>Betrag</i>	<i>Quote</i>
Umsatzsteuer	03/2011	31.007,06	7.010,70
Dienstgeberbeitrag	04/2011	913,87	206,63
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	04/2011	81,23	18,37

Zur Umsatzsteuer 03/2011 ist festzustellen, dass der Rechtsansicht des Finanzamtes, die am 17.7.2015 erfolgte Überrechnung eines Betrages von € 1.882,00 vermindere die Haftungsschuld, nicht gefolgt werden kann, weil diese Überrechnung keine Zahlung der Primärschuldnerin, sondern wegen der Überrechnung von Guthaben aus Einkommensteuergutschriften 2013 und 2014 des Bf. eine Zahlung des Haftungspflichtigen aufgrund des Haftungsbescheides darstellt. Im Falle der Haftungsfreigabe für einen vom Haftungspflichtigen entrichteten Betrag, hätte dieser nämlich die Zahlung ohne Rechtsgrund geleistet.

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

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

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

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

Auf Grund des Vorliegens der gesetzlichen Voraussetzungen des § 9 Abs. 1 BAO erfolgte somit die Inanspruchnahme des Bf. als Haftungspflichtiger für die Abgabenschuldigkeiten der G-GmbH im Ausmaß von nunmehr € 8.986,54 zu Recht.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

### **Zulässigkeit einer Revision**

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

Wien, am 4. Oktober 2016