

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R. in der Beschwerdesache A.B., Adresse1, vertreten durch Perlogis Mag. Franz Harrand Wirtschaftstreuhand GmbH Steuerberatungsgesellschaft, Bahnstraße 7, 2345 Brunn am Gebirge, über die Beschwerde vom 18.03.2014 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Baden Mödling vom 19.02.2014, betreffend Haftung gemäß § 9 BAO nach der am 13.10.2017 in Anwesenheit des Beschwerdeführers und dessen steuerlichen Vertreters, der Amtsbeauftragten FA und der Schriftführerin G. durchgeführten mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

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

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 19.2.2014 zog das Finanzamt Baden Mödling den nunmehrigen Beschwerdeführer (in der Folge kurz Bf. genannt) gemäß § 9 i.V.m. §§ 80 ff. Bundesabgabenordnung für die nachstehenden aushaftenden Abgabenschuldigkeiten der XY GmbH, Firmenbuchnummer XXXXXXXX, (in der Folge Firma genannt) im Ausmaß von € 14.758,21 zur Haftung heran:

Lohnsteuer 05/2012 in Höhe von € 491,56

Lohnsteuer 06/2012 in Höhe von € 9.010,55

Lohnsteuer 07/2012 in Höhe von € 566,35

Lohnsteuer 08/2012 in Höhe von € 566,35

Dienstgeberbeitrag 05/2012 in Höhe von € 837,42

Dienstgeberbeitrag 06/2012 in Höhe von € 2.633,00

Dienstgeberbeitrag 07/2012 in Höhe von € 158,19

Dienstgeberbeitrag 08/2012 in Höhe von € 158,19

Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 05/2012 in Höhe von € 74,44

Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 06/2012 in Höhe von € 234,04

Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 07/2012 in Höhe von € 14,06

Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 08/2012 in Höhe von € 14,06

Zur Begründung wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass der Bf. unbestritten Geschäftsführer der Firma, also einer juristischen Person, und daher gemäß § 18 GmbHG zu deren Vertretung berufen gewesen sei. Er sei daher auch verpflichtet gewesen, die Abgaben aus deren Mitteln zu bezahlen.

Lohnabgaben seien im Haftungsbescheid enthalten:

Die Lohnabgaben seien antragsgemäß mit 03.10.2013 berichtet worden, für die verbleibenden Lohnsteuern verbleibe die gesetzliche Haftung des Geschäftsführers.

Hinsichtlich der sonstigen haftungsrelevanten Abgaben sei unter Bezugnahme auf die Vorsprache vom 16.12.2013 von einer Haftung abgesehen worden.

Hinsichtlich der Haftung für aushaftende Lohnsteuer sei festzuhalten, dass gemäß § 78 Abs. 1 EStG 1988 der Arbeitgeber die Lohnsteuer des Arbeitnehmers bei jeder Lohnzahlung einzubehalten habe. Es wäre daher seine Sache gewesen, für eine zeitgerechte Lohnsteuerabfuhr Sorge zu tragen. Der Bf. hingegen habe die fälligen Lohnsteuerbeträge dem Finanzamt zwar gemeldet, jedoch nicht beglichen.

Es werde in diesem Zusammenhang darauf verwiesen, dass der Arbeitgeber gemäß § 78 Abs. 3 leg. cit. für den Fall, dass die ihm zur Verfügung stehenden Mitteln zur Zahlung des vollen vereinbarten Arbeitslohnes nicht ausreichen, verpflichtet sei, die Lohnsteuer von dem tatsächlich zur Auszahlung gelangenden niedrigeren Betrag zu berechnen, einzubehalten und abzuführen.

In der Nichtbeachtung dieser Verpflichtung sei jedenfalls ein schuldhaftes Verhalten zu erblicken (vgl. Erkenntnis des VwGH vom 18. September 1985, 84/13/0085).

Bei erwiesenen Lohnauszahlungen bestehe für den Geschäftsführer unter Hinweis auf die oben zitierte Gesetzesstelle und die §§ 41 u. 43 FLAG 1967 sowie auf Grund der Tatsache, dass dieser durch die handelsrechtlich verankerte Sekundärhaftung Arbeitgeberfunktion ausübe, die Verpflichtung, zur Entrichtung aller anfallenden Lohnabgaben (Dienstgeberbeitrag). Dies gelte auch für den gem. § 57 Handelskammergesetz zu bemessenden Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag.

Mit der form- und fristgerecht eingebrachten Beschwerde vom 18.3.2014 beantragte der Bf. die ersatzlose Aufhebung des Haftungsbescheides.

Er sei in der Zeit vom Datum1 bis Datum2 Geschäftsführer der GmbH gewesen. Er habe bereits im Jahr 2011 und dann noch verstärkt in der ersten Hälfte 2012 versucht, durch Kostensenkungen und insbesondere durch Senkung des Personalstandes die laufenden Ausgaben zu senken. Aufgrund der teilweisen Kündigungsfristen von bis zu 3 Monaten, und der sofortigen Freistellungen des Personals seien sehr hohe unproduktive Kosten angefallen. Wie anhand des Finanzamtskontos ersichtlich sei, sei bis Ende März ausreichend Liquidität vorhanden gewesen, um die fälligen Verbindlichkeiten und Abgaben zu entrichten. Am 10.04.2012 habe sogar noch ein Guthaben am FA-Konto bestanden! Danach seien trotz Zusagen nur sehr geringe Kundenforderungen eingegangen. Es seien in dieser Zeit sehr hohe Kundenforderungen ausständig gewesen, insbesondere gegenüber der K1 GmbH, über welche am Datum3 das Konkursverfahren eröffnet worden

sei (der Forderungsausfall habe rund € 55.000,00 betragen) sowie gegenüber dem Hauptkunden K2, - (dort habe der Ausfall letztendlich rund € 585.000,00 (!) betragen). Wie aus den der Stellungnahme vom 04.09.2013 beigelegten Unterlagen hervorgehe, habe es laufend Kontakt zwischen dem Bf. und dem CFO der K2, H, bezüglich der Bezahlung der offenen Forderungen gegeben. Dieser habe am 01.06.2012 eine Zahlung in Höhe von USD 150.000,00 bis 20.06.2012 und eine Weitere in Höhe von USD 100.000,00 für Juli und den Rest für August zu. Da in der Vergangenheit die Zusagen und Vereinbarungen von Herrn H. auch eingehalten worden seien, habe der Bf. darauf vertrauen können, dass der CFO diese Zusage auch halten würde, und der Zahlungsvereinbarung zugestimmt. Dies hätte nur zu einem kurzfristigen Liquiditätsengpass bei der Gesellschaft geführt und er hätte sofort nach Eingang der Zahlungen alle Verbindlichkeiten, somit auch jene gegenüber dem Finanzamt begleichen können. Der Bf. habe zu dieser Zeit nicht ahnen können, dass Herr H. kurz danach vom damaligen CEO L. als CFO abberufen worden sei. Herr L habe aufgrund grober Differenzen mit dem Bf. die interne Weisung in der K2 erteilt, dass an die GmbH keinerlei Zahlungen mehr geleistet werden dürften. Weiters habe er offen angekündigt, die GmbH damit in den Konkurs zu treiben. Dies sei vom Bf. bei der Wirtschaftspolizei zur Anzeige gebracht worden und sei somit auch bei der Staatsanwaltschaft aktenkundig. Nebenbei werde darauf hingewiesen, dass Herr L. bereits wegen anderer betrügerischer Aktivitäten eine Gefängnisstrafe verbüße.

Aufgrund der Vorkommnisse sei der Bf. bzw. die GmbH unverschuldet nicht mehr in der Lage gewesen, an ausreichend liquide Mittel zu kommen. Der Bf. habe versucht, mit anderen größeren Firmen Geschäftsbeziehungen aufzubauen, um das Überleben der Gesellschaft sicherzustellen, was jedoch in der kurzen Zeit nicht zum Erfolg geführt habe. Es sei seitens des Bf. auch über einen längeren Zeitraum versucht worden, die K2 in den USA auf Zahlung zu klagen. Dies sei jedoch an den enormen Kosten bzw. den von der amerikanischen Rechtsanwaltskanzlei verlangten Kostenvorschüssen gescheitert, welche dann nicht mehr aufgebracht hätten werden können.

Da sich der Bf. in allen Versuchen, die Gesellschaft vor der Insolvenz zu retten, gescheitert gesehen habe, habe er Anfang Oktober 2012 die Geschäftsführung an Herrn Dr. M. übergeben, welcher eine Sanierung bzw. gegebenenfalls eine Insolvenz abwickeln habe sollen.

Wie oben dargestellt, sei ab Mitte April nur mehr sehr eingeschränkt Liquidität in der Gesellschaft vorhanden gewesen. Auch die Gehälter hätten ab Mai nur mehr mit geringen Beträgen acontiert werden können. Dies sei auch den bereits vorgelegten Anmeldeverzeichnissen zu entnehmen.

Der Bf. habe versucht, die liquiden Mittel nach Möglichkeit auf sämtliche Gläubiger gleichmäßig zu verteilen und sei daher nicht für den entstandenen Abgabenrückstand haftbar zu machen. Keinesfalls könne er für Dienstgeberbeiträge und Zuschläge zum DB haftbar gemacht werden, da es sich hierbei nicht um einzubehaltende Abgaben handle.

Es werde die Anberaumung einer mündlichen Senatsverhandlung beantragt.

Mit Beschwerde vom 13.4.2015 wies das Finanzamt die Beschwerde als unbegründet ab und führte nach Zitierung der §§ 9 und 80 BAO aus, dass der Bf. vom Datum1 bis Datum4 als selbständiger handelsrechtlicher Geschäftsführer iSd § 18 Abs.1 GmbHG für die Gesellschaft tätig, vertretungsbefugt und somit im Rahmen seiner gesellschaftsrechtlichen Stellung Vertreter iSd o.a. Bestimmungen gewesen sei (VwGH 3.11.2005, 2004/ 15/0015; VwGH 21.12.2005, 2004/14/0146).

Dies gelte unabhängig davon, ob er tatsächlich als Geschäftsführer tätig gewesen sei oder z.B. nur „pro forma“ (VwGH 2.7.2002, 99/14/0076) oder „nur auf dem Papier“ (VwGH 19.1.2005, 2001/13/0168).

Laut Beschluss des LG LG vom Datum5 sei die GmbH infolge der Eröffnung des Konkursverfahrens gelöscht worden, sodass im Sinne der Subsidiarität der Haftung objektive Uneinbringlichkeit der betreffenden Abgaben bei der Primärschuldnerin gegeben sei.

Ein wirksam bestellter Vertreter einer juristischen Person iSd § 80 Abs.1 BAO hafte dafür, die vom Vertretenen geschuldeten Abgaben abzuführen und könne daher für die Nichtentrichtung in Anspruch genommen werden, wenn er nicht beweise, dass die Abgaben ohne sein Verschulden nicht entrichtet hätten werden können.

Insofern treffe ihn eine qualifizierte Mitwirkungspflicht an der Feststellung des abgabenrechtlich relevanten Sachverhalts.

Der Geschäftsführer hafte 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, 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.

Gemäß § 1298 ABGB obliege demjenigen, der vorgebe, dass er an der Erfüllung seiner gesetzlichen Verpflichtungen ohne sein Verschulden verhindert gewesen sei, der Beweis. Dieser Beweis habe aus der vorliegenden Beschwerde nicht schlüssig erbracht werden können.

Abgabenrechtliche Pflichten bestünden im gegenständlichen Sachverhalt insbesondere in der zeitgerechten Einreichung von Abgabenerklärungen durch den Vertreter (VwGH 30.5.1989, 89/14/0043; VwGH 29.5.2001, 2001/14/0006) sowie in der Abgabentrachtung aus den Mitteln, die der Vertreter verwalte (vgl. § 80 Abs.1 zweiter Satz BAO).

Es sei Sache des Geschäftsführers, die Gründe darzulegen, die ihn ohne sein Verschulden daran gehindert hätten, die ihm obliegenden abgabenrechtlichen Verpflichtungen zu erfüllen, widrigenfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhaft Pflichtverletzung gemäß § 9 Abs. 1 BAO angenommen werden dürfe. Als schuldhaft im Sinne dieser Bestimmung gelte jede Form des Verschuldens, somit auch leichte Fahrlässigkeit (zB. VwGH 18.10.1995, 91/13/0037; VwGH 31.10.2000, 95/15/0137).

Zur Frage des Vorliegens einer schuldhaften Pflichtverletzung iZm nicht entrichteten Lohnabgaben sei bereits im Haftungsbescheid vom 19.02.2014 auf die Bestimmung des § 78 Abs. 3 EStG hingewiesen worden. Reichten die einem Vertreter zur Verfügung stehenden Mittel nicht auch für die Entrichtung der auf die ausbezahlten Löhne entfallende Lohnsteuer aus, dürfe der Geschäftsführer gemäß § 78 Abs. 3 EStG nur einen entsprechend niedrigeren Betrag zur Auszahlung bringen, sodass die davon einbehaltene Lohnsteuer auch abgeführt werden könne. Werde dagegen die auf ausbezahlte Löhne entfallende Lohnsteuer nicht einbehalten und an das Finanzamt abgeführt, sei nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes - ungeachtet der wirtschaftlichen Schwierigkeiten der Primärschuldnerin - von einer schuldhaften Pflichtverletzung des Geschäftsführers auszugehen. Die Verpflichtung eines Vertreters nach § 80 BAO gehe hinsichtlich der Lohnsteuer über das Gebot der gleichmäßigen Behandlung aller Schulden (bzw. aller Gläubiger) hinaus (z.B. VwGH 25.2.2003, 97/14/0164).

Jede vom Arbeitgeber vorgenommene Zahlung voller vereinbarter Arbeitslöhne, obwohl die zur Verfügung stehenden Mittel nicht auch für die darauf entfallende LSt ausreichen, stelle eine schuldhafte Verletzung seiner abgabenrechtlichen Pflichten mit den Rechtsfolgen des § 9 Abs. 1 BAO dar (VwGH 5.4.11, 2009/16/0106 mwN).

In der Regel werde nur der Geschäftsführer jenen ausreichenden Einblick in die Gebarung der GmbH haben, der ihm entsprechende Behauptungen und Nachweise ermögliche, weshalb er nicht dafür Sorge tragen habe können, dass die GmbH die anfallenden Abgaben rechtzeitig entrichte. Den Haftenden treffe die gleiche Offenlegungs- und Wahrheitspflicht wie den Abgabepflichtigen (§ 77 Abs. 2 BAO iVm § 119 Abs 1 BAO), sodass er zeitgerecht für die Möglichkeit des Nachweises seines pflichtgemäßen Verhaltens vorzusorgen habe (VwGH 7.9.1990, 89/14/0132).

Insofern könne davon ausgegangen werden, dass der Bf. in einer für das Unternehmen durch die fortwährenden Liquiditätsengpässe bzw. Zahlungsstockungen auch bei den laufenden Verbindlichkeiten kritischen Phase der Überwachung der tatsächlichen, für die weitere Existenz des Unternehmens bedeutsamen Zahlungslage ein besonderes Augenmerk geschenkt habe und ihm so allfällige Unmöglichkeiten iZm Einbehaltung und Abfuhr fälliger bzw. fällig werdender Lohnabgaben zeitnahe auffallen hätten müssen.

Der Zeitpunkt, für den zu beurteilen sei, ob den Vertreter diese Pflichten getroffen hätten, bestimme sich danach, wann die Abgaben nach den abgabenrechtlichen Vorschriften zu entrichten gewesen wären (z.B. VwGH 31.10.2000, 95/15/0137; VwGH 17.12.2003, 2000/13/0220; VwGH 23.11.2004, 2001/15/0108).

Bei Selbstbemessungsabgaben sei maßgebend, wann die Abgaben bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung abzuführen gewesen wären (VwGH 31.10.2000, 95/15/ 0137; VwGH 24.2.2004, 99/14/0278; VwGH 15.12.2004, 2004/13/0146).

Maßgebend sei somit der Zeitpunkt der Fälligkeit der betreffenden Abgabe, unabhängig davon, wann sie bescheidmäßig festgesetzt werde (z.B. VwGH 25.1.1999, 94/17/ 0229; VwGH 23.1.2003, 2001/16/0291).

Die Verpflichtung zur Entrichtung der genannten Abgaben sei somit ex lege bereits vor Bescheiderlassung entstanden.

Bei Abgaben, bei denen sich die Fälligkeit aus § 210 Abs.1 BAO (1 Monat ab Zustellung des Abgabenbescheides) ergebe, sei der Zeitpunkt der sich aus dem erstmaligen Abgabenbescheid ergebenden Fälligkeit ergebe, maßgebend (VwGH 16.12.1986, 86/14/0077).

Die Haftung des Vertreters erstrecke sich auf solche Abgabenschulden, für die er verantwortlich gewesen sei. D.h. auch, dass er für Abgaben in Anspruch genommen werden könne, die nach Beendigung der Vertretertätigkeit zu entrichten seien (VwGH 28.10.1998, 97/14/0160; VwGH 16.12.1999, 97/15/0051).

Unbestritten sei, dass die haftungsgegenständlichen Abgaben in den Zeitraum der Tätigkeit des Bf. als Geschäftsführer fielen und auch in diesem fällig geworden seien. Bei schuldhafter Pflichtverletzung spreche zudem die Vermutung für eine Kausalität zwischen der Pflichtverletzung und dem Abgabenausfall (VwGH 29.5.2001, 2001/14/0006).

Das heiße, die Abgabenbehörde dürfe mangels dagegen sprechender Umstände davon ausgehen, dass die Pflichtverletzung Ursache der Uneinbringlichkeit sei (VwGH 16.12.1999, 97/15/0051).

Die im Rahmen des § 224 BAO zu treffende Ermessensentscheidung iSd § 20 BAO sei unter Anbetracht aller Umstände des Falles innerhalb der vom Gesetzgeber gezogenen Grenze nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit getroffen worden.

Mit Schriftsatz vom 13.5.2015 brachte der steuerliche Vertreter des Bf. einen Vorlageantrag ein, verwies auf die Ausführungen zur Beschwerde und wiederholte den Antrag auf Anberaumung einer mündlichen Senatsverhandlung.

Mit Eingabe vom 12.6.2017 zog der steuerliche Vertreter den Antrag auf Entscheidung durch den Senat zurück. Der Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung blieb aufrecht.

In der am 13.10.2017 durchgeführten mündlichen Verhandlung führte der Bf. ergänzend aus, dass die Gehälter Mai bis August 2012, welche an die Dienstnehmer ausgezahlt worden seien, nicht zur Gänze von ihm entrichtet worden seien, sondern es sei eine Zahlung von € 40.000,00 direkt von der Firma K3, die € 120.000 von der MMS (das sei eine Firma des L.) für die XY bekommen habe, erfolgt. Diese Firma sei durch L. beauftragt worden, ein Konto bei der BAWAG zu eröffnen, um die Gehaltszahlungen an die Angestellten der Fa. XY GmbH durchzuführen; dieses Konto sei dem Bf. völlig unbekannt gewesen.

Die Lohnabgaben für Mai bis August 2012 seien zunächst in voller Höhe gemeldet und aufgrund eines Berichtigungsantrages auf die tatsächliche erfolgte Auszahlung (inkl. € 40.000,--) berichtigt worden. Das Konto bei der BAWAG sei vom Prokuristen S, ohne sein Wissen und auch ohne seiner Zeichnungsberechtigung, eröffnet und nach erfolgten Überweisungen auch wieder gelöscht worden.

Von L. seien keine Mittel zur Entrichtung der Lohnabgaben zur Verfügung gestellt worden, im Gegenteil, es sei von ihm dargetan worden, die Firma in Konkurs gehen zu lassen.

Der Prokurist sei über den Sachverhalt völlig informiert gewesen und die Zahlung der € 40.000,00 sei im Zusammenwirken des Herrn L. und ohne Wissen des Bf. erfolgt. Aus der Saldenliste ergebe sich, dass Ein- u. Ausgänge am Bankkonto stattgefunden hätten, welche Zahlungen an Miete, Strom, Telefon und Zug-um Zug-Geschäfte betroffen hätten.

Im gegenständlichen Fall liege keine schuldhafte Pflichtverletzung an der Nichtabfuhr der Lohnabgaben vor, da der Bf. die Auszahlung der Löhne nicht selbst bewirkt habe und von dessen Auszahlung auch keine Kenntnis gehabt habe. Diese Kenntnis habe er erst im Juli, spätestens im August 2012 erhalten.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

§ 9 Abs. 1 BAO lautet: Die in den §§ 80 ff. bezeichneten Vertreter haften 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.

§ 80 Abs. 1 BAO: Die zur Vertretung juristischer Personen berufenen Personen und die gesetzlichen Vertreter natürlicher Personen haben alle Pflichten zu erfüllen, die den von ihnen Vertretenen obliegen, und sind befugt, die diesen zustehenden Rechte wahrzunehmen. Sie haben insbesondere dafür zu sorgen, dass die Abgaben aus den Mitteln, die sie verwalten, entrichtet werden.

Voraussetzung für die Haftung sind eine Abgabenschuld gegen den Vertretenen, die Stellung als Vertreter, die Uneinbringlichkeit der Abgabensforderung, eine Pflichtverletzung des Vertreters, dessen Verschulden an der Pflichtverletzung und die Ursächlichkeit der Pflichtverletzung für die Uneinbringlichkeit.

1.) Vorliegen einer Abgabensforderung gegen den Vertretenen

Die GmbH meldete die Lohnabgaben für die Monate Mai bis August 2012 jeweils termingerecht in folgender Höhe:

Zeitraum	Lohnsteuer	Dienstgeberbeitrag	Zuschlag zum DB
Mai	11.027,58	2.543,72	226,11
Juni	12.309,90	4.055,56	360,49
Juli	11.851,64	2.303,99	204,80
August	8.282,71	1.839,33	163,50

Im Zuge einer aufgrund eines Antrages erfolgten Nachschau gemäß § 144 BAO vom 25.9.2013 wurde festgestellt, dass die Bezüge ab Mai 2012 infolge Zahlungsschwierigkeiten nicht mehr zur Gänze ausbezahlt wurden.

Die Buchungen am Abgabekonto wurden am 3.10.2013 durchgeführt, die Lohnabgaben für den Zeitraum Mai bis August 2012 betragen nunmehr:

Zeitraum	Lohnsteuer	Dienstgeberbeitrag	Zuschlag zum DB
Mai	491,56	837,42	74,44
Juni	9.010,55	2.633,00	234,04
Juli	566,35	158,19	14,06
August	566,35	158,19	14,06

Die Richtigkeit der im Haftungsbescheid angeführten Lohnabgaben wurden im Haftungsverfahren nicht bestritten.

Da auf diese Lohnabgaben keine Zahlungen geleistet wurden, haften diese in der im Haftungsbescheid angeführten Höhe nach wie vor unberichtigt aus.

2. Uneinbringlichkeit:

Mit Beschluss des Landesgerichtes LG vom Datum⁶ wurde das Sanierungsverfahren eröffnet, mit Beschluss vom Datum⁷ die Bezeichnung Insolvenzverfahren auf Konkursverfahren geändert, das mit Beschluss vom Datum⁸ mangels Kostendeckung aufgehoben wurde. In der Folge wurde die Firma gemäß § 40 FBG im Firmenbuch gelöscht.

Die haftungsgegenständlichen Abgabenschuldigkeiten sind daher bei der Primärschuldnerin uneinbringlich.

3.) Stellung des Bf. als Vertreter:

Laut Firmenbuch war der Bf. im Zeitraum Datum¹ bis Datum⁴ handelsrechtlicher Geschäftsführer der GmbH und zählt damit zum Kreis der im § 80 Abs. 1 BAO genannten gesetzlichen Vertreter, welche gemäß § 9 Abs. 1 BAO zur Haftung herangezogen werden können.

4.) schuldhafte Pflichtverletzung des Bf. als Vertreter:

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist es nämlich die Aufgabe des Geschäftsführers darzutun, weshalb er den auferlegten Verpflichtungen nicht entsprochen hat, insbesondere nicht Sorge tragen konnte, dass die Gesellschaft die anfallenden Abgaben entrichtet hat, widrigenfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung angenommen werden darf. Hat der Vertreter schuldhaft seine Pflicht verletzt, für die Abgabentrichtung aus den Mitteln der Gesellschaft zu sorgen, so darf die Abgabenbehörde auch davon ausgehen, dass die Pflichtverletzung für die Uneinbringlichkeit ursächlich war (vgl. z.B. VwGH 18.10.2005, 2004/14/0112). In der

Regel wird nämlich nur der Vertreter jenen ausreichenden Einblick in die Gebarung des Vertretenen haben, der ihm entsprechende Behauptungen und Nachweise ermöglicht (z.B. VwGH 25.2.2010, 2009/16/0246).

Zu den abgabenrechtlichen Verpflichtungen eines Geschäftsführers gehört es, die Abgaben aus den Mitteln, die er verwaltet, zu entrichten (vgl. § 80 Abs. 1 zweiter Satz BAO).

Ob der Konkurs selbst vom Vertreter schuldhaft herbeigeführt wurde, ist nicht von Belang (VwGH 20.07.1999, 97/13/0236). Auch stellt der Haftungsstatbestand nicht darauf ab, ob der Vertreter ein Konkursverfahren der von ihm vertretenen Gesellschaft durch Aufbieten all seiner Kräfte vermieden oder hinausgezögert hat oder nicht (VwGH 28.05.2008, 2006/15/0089).

Die Beschwerdeausführungen zu den Gründen, die zur Insolvenz führten, sind daher für das hier gegenständliche Haftungsverfahren nicht entscheidungsrelevant.

Der Vertreter haftet nicht für sämtliche Abgabenschulden des Vertretenen in voller Höhe, sondern - was sich aus dem Wort "insoweit" in § 9 BAO eindeutig ergibt - nur in dem Umfang, in dem eine Kausalität zwischen der (schuldhaften) Pflichtverletzung des Vertreters und dem Entgang von Abgaben besteht. Reichten somit die liquiden Mittel nicht zur Begleichung sämtlicher Schulden und haftet der Vertreter nur deswegen, weil er die Abgabensforderungen nicht wenigstens anteilig befriedigt und somit die Abgabengläubiger benachteiligt hat, so erstreckt sich die Haftung des Vertreters auch nur auf jenen Betrag, um den bei gleichmäßiger Behandlung sämtlicher Gläubiger die Abgabenbehörde mehr erlangt hätte, als sie infolge des pflichtwidrigen Verhaltens des Vertreters tatsächlich bekommen hat. Der Nachweis, welcher Betrag bei Gleichbehandlung sämtlicher Gläubiger - bezogen auf die jeweiligen Fälligkeitszeitpunkte einerseits und das Vorhandensein liquider Mittel andererseits - an die Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre, obliegt dem Vertreter. Vermag er nachzuweisen, welcher Betrag bei anteilmäßiger Befriedigung der Forderungen an die Abgabenbehörde abzuführen gewesen wäre, so haftet er nur für die Differenz zwischen diesem und der tatsächlich erfolgten Zahlung. Wird dieser Nachweis nicht angetreten, kann dem Vertreter die uneinbringliche Abgabe zur Gänze vorgeschrieben werden (in diesem Sinn vgl. das zit. Erkenntnis Zl. 95/15/0145 sowie beispielsweise die Erkenntnisse vom 25.1.1999, Zl. 97/17/0144 und vom 20.4.1999, Zl. 94/14/0147).

Der Bf. brachte in der mündlichen Verhandlung vor, dass die Löhne in Höhe von ca. € 40.000,00 ohne sein Wissen durch seinen Prokuristen ausbezahlt worden seien, wobei die Zahlung durch die Firma K3 auf ein ihm unbekanntes Konto bei der BAWAG erfolgt sei, das vom genannten Prokuristen wiederum ohne Wissen des Bf. eröffnet, und nach der Entrichtung wieder geschlossen worden sei.

Gemäß § 80 BAO haben die zur Vertretung juristischer Personen berufenen Personen alle Pflichten zu erfüllen, die den von ihnen vertretenen Personen obliegen. Sie haben

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

Hinsichtlich der Haftung für den Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe samt Zuschlag gilt, dass der Abgabengläubiger gegenüber anderen Gläubigern nicht benachteiligt werden darf, was der Haftungspflichtige nachzuweisen hat (VwGH 12.8.1994, 92/14/0125).

Für aushaftende Abfuhrabgaben wie die Lohnsteuer gelten aber ohnedies 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.

Unbestrittenermaßen war der Bf. im jeweiligen Fälligkeitszeitpunkt der hier haftungsgegenständlichen Lohnabgaben alleiniger Geschäftsführer der XY GmbH und somit Vertreter dieser juristischen Person. Er hatte, wie bereits angeführt gemäß § 80 BAO alle Pflichten der von ihm vertretenen Person zu erfüllen. Der Verwaltungsgerichtshof hat in seinem Erkenntnis vom 21.1.1964, Zl. 369/62 ausgesprochen, dass diesen Personen der Zahlungs- bzw. Zahlungspflicht unterliegen und dass sie, wenn sie der Verpflichtung nicht nachkommen, zur Verantwortung herangezogen werden können.

Gemäß Erkenntnis des VwGH vom 12.5.1964, 1710/63, liegt bei der Lohnsteuer "das Schwergewicht der Steuerberechnung und der Steuerzahlung beim Arbeitgeber". Die Arbeitgeberin, also die XY GmbH war verpflichtet, die Lohnsteuer vor Auszahlung der Bezüge (bei Unzulänglichkeit: vor Auszahlung der nach § 78 Abs. 3 EStG verminderten Beträge) einzubehalten. Infolgedessen haftete gemäß § 82 EStG die Arbeitgeberin für die richtige Einhaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn einzubehaltenden Lohnsteuer. Da der Bf. als Geschäftsführer der Gesellschaft zu deren Vertretung berufen war, hatte er gemäß § 80 BAO alle Pflichten zu erfüllen, die der Gesellschaft oblagen. Dass dem Bf. die Möglichkeit gefehlt habe, sich um die Wahrung der steuerlichen Verpflichtungen der Gesellschaft zu kümmern, wurde nicht eingewendet. Schon aus dem Umstand, dass der Bf. alleiniger Geschäftsführer war, ergibt sich schlüssig die steuerliche Verantwortlichkeit (Vgl. dazu das Erkenntnis des VwGH vom 7.7.1966, 13/65).

Jede vom Arbeitgeber vorgenommene Zahlung von Arbeitslöhnen, obwohl die ihm zur Verfügung stehenden Mittel nicht auch für die darauf entfallende Lohnsteuer ausreichen, stellt eine schuldhafte Verletzung seiner abgabenrechtlichen Pflichten mit den Rechtsfolgen des § 9 Abs. 1 BAO dar (vgl. für viele etwa das Erkenntnis des VwGH vom 23. April 2008, Zl. 2004/13/0142, mwN).

Zutreffend ist, dass gemäß den vorgelegten Unterlagen das genannte Konto bei der BAWAG auf "XY GmbH HR Konto S" lautete und am 21.5.2012, somit zu einem Zeitpunkt eröffnet wurde, zu dem der Genannte Prokurist der GmbH war.

Der Betrag in Höhe von € 40.000,00 wurde am 3.7.2012 am Konto verbucht, die Auszahlung in Höhe von insgesamt € 39.746,36 an die Angestellten erfolgte am selben Tag mit dem Vermerk "Gehalt 06", als Saldo verblieb ein Betrag in Höhe von € 253,64.

Eine Abfrage im Firmenbuch ergab, dass dem genannten Prokuristen am 5.6.2012, somit ca. ein Monat vor Einlangen bzw. Auszahlung der o.a. Beträge die Prokura von der Geschäftsführung entzogen wurde.

Im Zeitpunkt 3.7.2012 war der Genannte lediglich Angestellter.

Gemäß der ständigen Rechtsprechung hat der Vertreter das Personal in solchen Abständen zu überwachen, die es ausschließen, dass ihm die Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten, insbesondere die Verletzung abgabenrechtlicher Zahlungspflichten verborgen bleiben (VwGH 10.2.1981, 80/14/1729).

Gemäß den vorgelegten Unterlagen wurden die Lohnzahlungen ordnungsgemäß verbucht. Auf der vorgelegten Saldenliste für August 2012 (Anmerkung: für Juli 2012 wurde keine Saldenliste vorgelegt) scheint das Konto bei der BAWAG mit dem Betrag in Höhe von € 253,64 (vgl. die obigen Ausführungen) auf und wurde somit auch ordnungsgemäß buchhalterisch erfasst.

Aus der dem Bundesfinanzgericht vorgelegten Aufstellung über die Gehälter Mai bis August 2012 ist weiters ersichtlich, dass bereits ein Teilbetrag eines Lohnes in Höhe von € 900,00 durch die Firma K3 entrichtet wurde, wobei die gesamte angefallenen Lohnabgaben genauso wie in den Monaten Juni bis August 2012 nicht entrichtet wurden.

Bei diesem Sachverhalt mag es dahingestellt bleiben, ob dem Bf. sowohl die Existenz des BAWAG-Kontos sowie die Gehaltszahlungen trotz Erfassung in die Buchhaltung unbekannt waren, der Bf. hat jedenfalls gegen seine Überwachungspflicht über das Personals verstoßen.

Selbst wenn man davon ausgehen würde, dass die Gehaltszahlungen unverschuldet ohne Wissen des Bf. erfolgten, kann dies die schuldhafte Pflichtverletzung nicht ausschließen, zumal nicht dargetan wurde, weshalb bei Erkennen dieses Umstandes nicht zumindest der Gleichbehandlungsgrundsatz beachtet wurde.

Der Bf. hat in der mündlichen Verhandlung erklärt, die vorhandenen liquiden Mittel für die Begleichung der laufenden Mietkosten, Stromrechnungen sowie der Zug- um Zug-Geschäfte verwendet zu haben und damit zugestanden, gegen den Gleichbehandlungsgrundsatz verstoßen zu haben.

Die bloße Behauptung, die vorhandenen Mittel seien auf alle Gläubiger gleich aufgeteilt worden, stellt nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 20.4.1999, 94/14/0147) keine ausreichend konkrete, sachbezogene Behauptung dar, die der dem Bf. obliegenden besonderen Behauptungs- und Beweislast genügt.

Am Bf., dem als Geschäftsführer der Primärschuldnerin ausreichend Einblick in die Gebarung zustand, wäre es gelegen gewesen, 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).

Der Bf. trat aber den Nachweis nicht an, in welcher Höhe die Abgabentrorderungen bei anteilmäßiger Bezahlung zu begleichen gewesen wären, woraus sich hätte errechnen lassen, um welchen Betrag die Abgabentrorderungen gegenüber einem pflichtgemäßen Vorgehen verkürzt wurden.

Hinsichtlich der Haftung für die Lohnabgaben Mai, August und September 2012 wurde kein Vorbringen erstattet, zumal sich das Vorbringen im Zusammenhang mit dem BAWAG - Konto nur auf die Gehälter für Juni 2012 bezog. Für diese Abgabenschuldigkeiten ist auch mangels eines konkreten Vorbringens von einer schuldhaften Pflichtverletzung auszugehen.

Zu Recht zog somit die belangte Behörde den Bf. im Sinn der oben zitierten Judikatur zur Haftung für den gesamten Betrag der uneinbringlichen Abgabentrorderungen heran.

4.) Ursächlichkeit der Pflichtverletzung für den Abgabenausfall:

Infolge der schuldhaften Pflichtverletzung betreffend die haftungsgegenständlichen Abgaben 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 Abgabe war.

5.) Ermessen:

Die im Rahmen des § 224 BAO zutreffende Ermessensentscheidung im Sinne des § 20 BAO ist innerhalb der vom Gesetz gezogenen Grenzen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Wesentliches Ermessenskriterium ist die Vermeidung eines endgültigen Abgabenausfalls. Aus dem auf die Hereinbringung der Abgabenschuld beim Haftenden gerichteten Besicherungszweck der Haftung folgt, dass die Geltendmachung der Haftung in der Regel ermessenskonform ist, wenn die betreffende Abgabe beim Primärschuldner uneinbringlich ist (VwGH 25.6.1990, 89/15/0067). Mit der gegenständlichen Beschwerde hat der Bf. ohnehin keine Einwendungen zum Ermessen vorgebracht.

Zulässigkeit einer Revision

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

Das gegenständliche Erkenntnis weicht von der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht ab.

Da die Voraussetzungen des Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht erfüllt sind (siehe die in der Begründung zitierten Entscheidungen), ist eine ordentliche Revision nicht zulässig.

Wien, am 19. Oktober 2017