

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R. in der Beschwerdesache Rechtsanwalt Mag. Markus Mayer, Riemerplatz 1, 3100 St. Pölten, als Masseverwalter im Konkurs der Bf., Anschrift, vertreten durch Rechtsanwalt Dr. Georg Lugert, Dr.-Karl-Renner-Promenade 10, 3100 St. Pölten, über die Beschwerde vom 16.3.2016 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Wien 3/6/7/11/15 Schwechat Gerasdorf vom 10.2.2016 betreffend Haftung gemäß § 9 BAO zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben und die Haftung auf nachstehende Abgaben im Gesamtbetrag von € 32.451,67 herabgesetzt:

Abgabe	Zeitraum	Betrag
Umsatzsteuer	07/2013	2.398,69
Lohnsteuer	08/2013	3.704,19
Dienstgeberbeitrag	08/2013	1.637,60
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	08/2013	145,56
Lohnsteuer	09/2013	326,56
Dienstgeberbeitrag	09/2013	1.617,51
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	09/2013	143,77
Säumniszuschlag	2013	63,59
Säumniszuschlag	2013	107,45
Umsatzsteuer	09/2013	13.721,74
Körperschaftsteuer	10-12/2013	439,00
Säumniszuschlag	2013	74,08
Säumniszuschlag	2013	171,91
Umsatzsteuer	10/2013	2.863,04
Umsatzsteuer	11/2013	2.085,17

Säumniszuschlag	2013	274,43
Pfändungsgebühr	2014	461,01
Umsatzsteuer	12/2013	2.000,00
Umsatzsteuer	2013	0,01
Säumniszuschlag	2013	85,95
Säumniszuschlag	2013	73,15
Säumniszuschlag	2013	57,26

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

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

Entscheidungsgründe

Mit Beschluss des Landesgerichtes St. Pölten vom Datum-1 wurde über das Vermögen der Bf. das Konkursverfahren eröffnet, das bis dato noch nicht aufgehoben wurde, und Rechtsanwalt Mag. Markus Mayer als Masseverwalter bestellt.

Mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom Datum-2 wurde der über das Vermögen der B-GmbH am Datum-3 eröffnete Konkurs nach Verteilung an die Massegläubiger aufgehoben.

Mit Bescheid vom 10.2.2016 wurden die Beschwerdeführer (Bf.), nämlich Masseverwalter Mag. Markus Mayer sowie die Gemeinschuldnerin Bf. als damalige Geschäftsführerin der genannten GmbH, gemäß § 9 Abs. 1 BAO iVm § 80 BAO für deren Abgaben in der Höhe von € 45.688,95, nämlich

Abgabe	Zeitraum	Betrag	Fälligkeit
Umsatzsteuer	07/2013	2.398,69	16.09.2013
Lohnsteuer	08/2013	3.704,19	16.09.2013
Dienstgeberbeitrag	08/2013	1.637,60	16.09.2013
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	08/2013	145,56	16.09.2013

Lohnsteuer	09/2013	3.657,71	15.10.2013
Dienstgeberbeitrag	09/2013	2.084,53	15.10.2013
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	09/2013	185,29	15.10.2013
Säumniszuschlag	2013	63,59	16.10.2013
Säumniszuschlag	2013	107,45	16.10.2013
Umsatzsteuer	09/2013	13.721,74	15.11.2013
Lohnsteuer	10/2013	1.798,66	15.11.2013
Dienstgeberbeitrag	10/2013	750,37	15.11.2013
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	10/2013	66,70	15.11.2013
Körperschaftsteuer	10-12/2013	439,00	15.11.2013
Säumniszuschlag	2013	74,08	18.11.2013
Säumniszuschlag	2013	171,91	18.11.2013
Umsatzsteuer	10/2013	2.863,04	16.12.2013
Lohnsteuer	11/2013	1.867,55	16.12.2013
Dienstgeberbeitrag	11/2013	839,67	16.12.2013
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	11/2013	74,64	16.12.2013
Umsatzsteuer	11/2013	2.085,17	15.01.2014
Säumniszuschlag	2013	274,43	16.01.2014
Pfändungsgebühr	2014	461,01	28.01.2014
Umsatzsteuer	12/2013	2.000,00	17.02.2014
Umsatzsteuer	2013	0,01	17.02.2014
Säumniszuschlag	2013	85,95	17.02.2014
Säumniszuschlag	2013	73,15	17.02.2014
Säumniszuschlag	2013	57,26	17.02.2014
Umsatzsteuer	01/2014	4.000,00	17.03.2014

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

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

Gemäß § 9 Abs. 1 leg.cit. würden die in § 80 Abs. 1 leg.cit. erwähnten Personen neben den durch sie vertretenen Abgabepflichtigen für diese Abgaben insoweit haften, als die Abgaben infolge schuldhafter Verletzung der ihnen auferlegten Pflichten nicht eingebbracht werden könnten.

Gemäß § 1298 ABGB obliege dem, der vorgebe, dass er an der Erfüllung seiner gesetzlichen Verpflichtung ohne sein Verschulden verhindert gewesen sei, der Beweis.

Aus dem Zusammenhang dieser Bestimmungen ergebe sich, dass der wirksam bestellte Vertreter einer juristischen Person, der die Abgaben der juristischen Person nicht entrichtet habe, für diese Abgaben hafte, wenn sie bei der juristischen Person nicht eingebbracht werden könnten und er nicht beweise, dass die Abgaben ohne sein Verschulden nicht entrichtet hätten werden können. Die Abgaben könnten bei der Gesellschaft nicht mehr eingebbracht werden, weil der Konkurs bereits nach Verteilung an die Massegläubiger aufgehoben worden sei und die GmbH daher über kein Vermögen mehr verfüge.

Bf. sei im Zeitraum vom Datum-4 bis Datum-3 unbestritten handelsrechtliche Geschäftsführerin der B-GmbH, also einer juristischen Person, und daher gemäß § 18 GmbHG zu deren Vertretung berufen gewesen. Sie sei somit auch verpflichtet gewesen, die Abgaben aus deren Mitteln zu bezahlen.

Hinsichtlich der Heranziehung für aushaltende Umsatzsteuer sei Folgendes festzuhalten: Gemäß § 21 Abs. 1 UStG habe der Unternehmer spätestens am 15. Tag (Fälligkeitstag) des auf den Kalendermonat (Voranmeldungszeitraum) zweitfolgenden Kalendermonats eine Voranmeldung bei dem für die Einhebung der Umsatzsteuer zuständigen Finanzamt einzureichen, in der er die für den Voranmeldungszeitraum zu entrichtende Steuer (Vorauszahlung) oder den auf den Voranmeldungszeitraum entfallenden Überschuss unter entsprechender Anwendung des § 20 Abs. 1 und 2 und des § 16 leg.cit. selbst zu berechnen habe. Der Unternehmer habe eine sich ergebene Vorauszahlung spätestens am Fälligkeitstag zu entrichten. Für die Zeiträume laut Haftungsbescheid sei die Umsatzsteuer rechtskräftig gemeldet, festgesetzt bzw. veranlagt, jedoch nicht entrichtet worden.

Bei der Umsatzsteuer 2013 seien die Bemessungsgrundlagen gemäß § 184 BAO wegen Nichtabgabe der Steuererklärungen im Schätzungswege ermittelt worden. Eine Entrichtung der Umsatzsteuer 2013 sei bis heute nicht erfolgt.

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 nichtentrichteten 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.

Hinsichtlich der Heranziehung zur Haftung für ausstehende Lohnsteuer sei festzuhalten, dass gemäß § 78 Abs. 1 EStG der Arbeitgeber die Lohnsteuer des Arbeitnehmers bei jeder Lohnzahlung einzubehalten habe. Es wäre ihre Pflicht gewesen, für eine zeitgerechte Lohnsteuerabfuhr Sorge zu tragen. Sie 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 schulhaftes Verhalten zu erblicken. (vgl. VwGH 18.9.1985, 84/13/0085).

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 Sorge tragen habe können, dass die Gesellschaft die anfallenden Abgaben rechtzeitig entrichtet habe, widrigenfalls von der Abgabenbehörde eine schulhafte 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 ermögliche. Außerdem treffe den Haftenden (§ 77 Abs. 2 BAO) die gleiche Offenlegungs- und Wahrheitspflicht (§ 119 leg.cit.) wie den Abgabenpflichtigen, sodass er zeitgerecht für die Möglichkeit des Nachweises seines pflichtgemäßem Verhaltens vorzusorgen habe. Der zur Haftung herangezogene Geschäftsführer habe daher das Fehlen ausreichender Mittel zur Abgabenentrichtung 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 die Bf. ihren abgabenrechtlichen Verpflichtungen im angeführten Umfang nicht nachgekommen sei und die Abgaben bei der genannten Gesellschaft uneinbringlich seien, sei wie im Spruch zu entscheiden gewesen.

Gemäß § 7 Abs. 2 BAO erstrecke sich die persönliche Haftung auch auf Nebenansprüche. Die Geltendmachung der Haftung liege auch im Ermessen der Abgabenbehörde, das sich innerhalb der vom Gesetz auferlegten Grenzen (§ 20 BAO) zu halten habe. Innerhalb dieser Grenzen seien Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Dem Gesetzesbegriff „Billigkeit“ sei dabei die Bedeutung „berechtigte Interessen der Partei“, dem Begriff der „Zweckmäßigkeit“ die Bedeutung „öffentliches Anliegen an der Einbringung der Abgaben mit allen gesetzlichen vorgesehenen Mitteln und Möglichkeiten“ beizumessen.

Aus dem auf die Hereinbringung der Abgabenschuld beim Haftenden gerichteten Besicherungszweck der Haftung folge, dass die Geltendmachung der Haftung in der Regel dann ermessenskonform sei, wenn die Abgabenschuld beim Primärschuldner uneinbringlich sei. Da der öffentliche Auftrag zur Ergreifung aller Mittel, vollstreckbare Abgaben einzubringen, bei einer vorzuwerfenden Pflichtverletzung allfällige Einzelinteressen verdränge, habe sich das Finanzamt veranlasst gesehen, die gesetzliche Vertreterhaftung im erforderlichen Ausmaß geltend zu machen. Da der Abgabenausfall auch auf das Verschulden der Haftungspflichtigen zurückzuführen sei, sei den Zweckmäßigkeitssgründen gegenüber den Interessen der Partei der Vorrang einzuräumen.

Die Schuldhaftigkeit sei damit zu begründen, dass durch ihr pflichtwidriges Verhalten als Vertreterin der Gesellschaft die Uneinbringlichkeit eingetreten sei.

In der dagegen am 16.3.2016 rechtzeitig eingebrachten Beschwerde führte der steuerliche Vertreter der Bf. aus, dass es richtig sei, dass hinsichtlich des Vermögens der Firma B-GmbH das Konkursverfahren anhängig gewesen sei. Ab jenem Zeitpunkt, ab dem Zahlungsschwierigkeiten der Gesellschaft aufgetreten und erkennbar gewesen seien, sei die Zahlung gegenüber sämtlichen Gläubigern eingestellt worden. In genau jenem Zeitpunkt, ab dem es ersichtlich gewesen sei, dass eine Befriedigung der Gläubiger nicht möglich sein würde, sei es auch zur Einstellung sämtlicher Zahlungen gegenüber allen Gläubigern gekommen. Damit hätte die Bf. jedoch auch im Sinne des Gleichbehandlungsgrundsatzes gehandelt.

Verfüge der Vertretene über (wenn auch nicht ausreichende) Mittel, so dürfe der Vertreter bei der Entrichtung von Schulden Abgabenschulden nicht schlechter behandeln als die übrigen (z.B. VwGH 15.5.1997, 96/15/0003; VwGH 27.5.1998, 95/13/0170). Es könne aber nicht verlangt werden, der Vertreter müsse den Abgabengläubiger vor allen anderen Gläubigern befriedigen (VwGH 29.4.1994, 93/17/0395; VwGH 17.8.1998, 98/17/0038). Aus all diesen Entscheidungen des Verwaltungsgerichtshofes sei zu entnehmen, dass der Schuldner seine Gläubiger im gleichen Verhältnis zu befriedigen habe, ohne einen Gläubiger zu bevorzugen. Es gelte somit der Gleichbehandlungsgrundsatz.

Allein aufgrund der Tatsache, dass die Abgabenschulden nicht schlechter behandelt worden seien als die übrigen, sei ihr kein Verschulden vorzuwerfen.

Ausdrücklich verweise der steuerliche Vertreter in diesem Zusammenhang mit der gegenständlichen Haftung darauf, dass grundsätzlich die Inanspruchnahme von Haftungen seitens des Finanzamtes im Ermessen der Abgabenbehörde liege. Diese Ermessensentscheidung sei nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände gemäß § 20 BAO zu treffen.

Bei der Ermessensentscheidung seien nicht nur das öffentliche Interesse an einem gesicherten und zeitnahen Abgabenaufkommen und die Einbringlichkeit der Abgabenschuld (Haftungsschuld), sondern auch die persönlichen und wirtschaftlichen

Verhältnisse des Haftungspflichtigen in Betracht zu ziehen (vgl. VwGH 17.5.2004, 2003/17/0132).

Da es sich bei der Haftungsinanspruchnahme um eine Maßnahme der Abgabeneinhebung handle, seien ebenfalls die in der Rechtsprechung zur Abgabennachsicht entwickelten Grundsätze auch im Rahmen der Ermessensübung bei einer Haftungsinanspruchnahme zu berücksichtigen. Für die Haftungsinanspruchnahme bestehe auch dann ein Ermessensspielraum, wenn die Abgaben gegenüber dem Abgabenschuldner uneinbringlich seien (vgl. UFS 11.11.2005, RV/0146-W/03). Die Ermessensentscheidung umfasse auch das Ausmaß der Heranziehung zur Haftung innerhalb des vom Gesetz vorgesehenen Rahmens, wie dies vom Verwaltungsgerichtshof in dessen Entscheidung vom 5.7.2004, 2002/14/0123, zum Ausdruck gebracht werde. Er verweise in diesem Zusammenhang darauf, dass Bf. derzeit über kein Nettoeinkommen verfüge, wobei sich gegen sie auch noch weitere Forderungen richten würden. Er verweise ausdrücklich auf das über ihr Vermögen beim Landesgericht St. Pölten anhängige Konkursverfahren, wobei im Rahmen dieses Konkursverfahrens Forderungen über EUR 500.000,00 bestünden. Allein der Umstand ihrer Einkommenslosigkeit und das gegen sie gerichtete Konkursverfahren müsste beim erkennenden Finanzamt zu der Überzeugung und Ansicht führen, dass diese vermeintliche Forderung gegen sie uneinbringlich sein würde, sodass von einer entsprechenden Haftungsinanspruchnahme, wie sie das gegenständliche Verfahren präge, überhaupt Abstand genommen werden müsste.

Unter den gegebenen Bedingungen müsste von der bescheiderlassenden Behörde kalkuliert werden, dass ihr zur Abdeckung dieser gesamten Verbindlichkeiten kein monatliches Nettoeinkommen zur Verfügung stehe, dass sich eine Fülle von Verbindlichkeiten gegen sie richte, dass seitens des Masseverwalters ihr gesamtes Vermögen verwertet worden sei und werde, sodass sich aus der Gesamtschau all dieser Gründe der zwingende Schluss ergebe, dass mit dem Haftungsbescheid jedenfalls die Grundsätze der Billigkeit und Zweckmäßigkeit verletzt würden.

Wenn der einschreitende Vertreter im Zusammenhang mit seinem bisherigen Vorbringen darauf verwiesen habe, dass er sich die Beibringung weiterer Beweise vorbehalte, so stelle dieser Vorbehalt keine leere Floskel dar, sondern beruhe auf den Umstand, dass der angefochtene Haftungsbescheid vom 10.2.2016 vorerst dem Masseverwalters am 16.2.2016 und erst mit relativer Verspätung ihm selbst zugestellt worden sei, sodass praktisch keine Zeit verblieben sei, um eine entsprechende konstruktive Argumentation in Form einer Verhältnisberechnung aufzubereiten und insbesondere um Nachweise dafür zu erbringen, dass tatsächlich der Gleichbehandlungsgrundsatz eingehalten worden sei.

Da er ja trotz der bisherigen Argumentation unverändert vorhabe, derartige Beweise über die Einhaltung des Gleichbehandlungsgrundsatzes vorzulegen, stelle er gleichzeitig den Antrag, ihm die Möglichkeit einzuräumen, innerhalb angemessener Frist durch neuerlichen Schriftsatz entsprechendes Beweisvorbringen zu erstatten und Beweismittel vorzulegen.

Da jedoch allein schon durch die bisher von ihm gebrachte Argumentation der Haftungsbescheid als nicht zurechtbestehend zu qualifizieren sei, stelle er daher folgerichtig die Anträge

- a) den angefochtenen Haftungsbescheid vom 10.2.2016 ersatzlos aufzuheben und das gegen die Bf. gerichtete Haftungsverfahren einzustellen sowie
- b) für den Eventualfall die ihnen gegenüber verhängte Haftungsschuld als Abgabenschuldigkeit im Rahmen einer Ermessensübung herabzusetzen.

Mit Schreiben vom 31.5.2016 teilte der steuerliche Vertreter mit, dass es aufgrund des Insolvenzverfahrens und aufgrund der Auseinandersetzungen zwischen der Konkursmasse Bf. und V.S. zu massiven Erschwernissen in der Beschaffung von Urkunden und Unterlagen gekommen sei.

Es sei bis jetzt lediglich möglich gewesen, eine Kontoverdichtung des einzigen Bankkontos der B-GmbH zu bekommen, wobei sich diese Kontoverdichtung auf den Zeitraum November bis Dezember 2013 beziehe und den vollständigen Geschäftsverlauf wiederspiegle, da sämtliche Geschäftsfälle über dieses Konto abgewickelt worden seien.

Er lege diese Kontoverdichtung zum Beweis dafür vor, dass es allein im November und Dezember 2013 keine Geschäftsfälle mehr gegeben habe, aufgrund deren Zahlungen entrichtet worden wären.

Es habe daher zumindest in diesem Zeitraum November bis Dezember 2013 eine absolute Gleichbehandlung der Gläubiger stattgefunden. Dies betreffe insbesondere die in diesem Zeitraum fällig gewordenen Ansprüche des Finanzamtes, sodass diese jedenfalls aus der Haftungssumme ausscheiden müssten, zumal in weiterer Folge das Konkursverfahren eröffnet worden sei.

Da er auch eine Kontoverdichtung der vorangegangenen Monate bei der beteiligten Bank bestellt, jedoch noch nicht ausgefertigt erhalten habe, beantrage er eine Fristerstreckung zur Vorlage dieses Beweismittels.

Mit Stellungnahme vom 30.6.2016 brachte der steuerliche Vertreter der Bf. vor, dass das Insolvenzverfahren betreffend die Firma B-GmbH mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom Datum-3 eröffnet worden sei, wobei zu diesem Zeitpunkt längst die unternehmerische Tätigkeit der Gesellschaft eingestellt gewesen sei. In diesem Verfahren hätten insgesamt Gläubiger Forderungen über EUR 461.099,69 angemeldet, wobei es sich dabei schwerpunktmäßig um Dienstnehmeransprüche gehandelt habe. Ergänzend dazu habe es entsprechende Forderungen der Wiener Gebietskrankenkasse wie auch des Finanzamtes gegeben, das nunmehr die Haftungen in Anspruch nehme.

Allein aus der Zusammensetzung jener Gläubiger, die ihre Forderungen im Konkursverfahren der GmbH angemeldet hätten, ergebe sich, dass die Gesellschaft

praktisch ausschließlich fremdes Material verarbeitet und weder eigene Produktionsmittel noch eigene Mittel investiert habe, um ein Bauvorhaben zu erledigen. Analysierend könnte dazu festgestellt werden, dass die Primärschuldnerin im Endergebnis einen Arbeitskräfteverleih betrieben habe, indem sie der einzigen Auftraggeberin, der C-GmbH, die im eigenen Dienstverhältnis stehenden Dienstnehmer Arbeiten habe verrichten lassen.

Daraus ergebe sich auch, dass es praktisch keine Lieferantenansprüche gegeben habe und dass die von der Firma C-GmbH geleisteten Zahlungen als Zug um Zug Zahlungen angesehen werden müssten, die stets im Voraus geleistet worden seien, um zu garantieren, dass die Arbeiten fortgesetzt bzw. dass dafür allenfalls noch erforderliche Hilfsmaterialien angeschafft würden. Die aus den Zahlungen der C-GmbH geleisteten Subzahlungen würden allesamt wiederum Zug um Zug Leistungen darstellen, da es sich dabei um Bareinkäufe gehandelt habe, die wiederum die Vorauszahlung bedingt hätten, um die zur Weiterarbeit erforderlichen Materialien zur Verfügung zu haben.

In diesem Zusammenhang werde auf die noch ergänzend vorgelegte Kontoverdichtung des Geschäftskontos der Firma B-GmbH verwiesen, wobei diese Kontoverdichtung nunmehr auch den Zeitraum vom 22.8.2013 bis 6.11.2013 umfasse und damit die vorangehenden Monate jener Kontoverdichtungen wiederspiegle, die bereits dem Finanzamt vorgelegt worden seien. Wie der gegenständlichen Kontoverdichtung jetzt entnommen werden könne, habe es ausschließlich Vorauszahlungen der C-GmbH einerseits und Zug um Zug Leistungen der Insolvenzfirma zur Beschaffung notwendiger Materialien gegeben, um wiederum diese Zug um Zug Leistungen der Bestellerfirma zu erwirken. Die Kontoverdichtung des Geschäftskontos der Firma B-GmbH umfasse nun den gesamten Zeitraum, aus welchem die Verbindlichkeiten gegenüber dem Finanzamt entstanden seien, da anhand des Steuerkontos festzustellen sei, dass am 14.08.2013 der Saldo auf dem Steuerkonto noch mit 0,00 ausgewiesen worden sei.

Wie ebenfalls der Kontoverdichtung entnommen werden könne, sei es immer wieder zur Rückbuchung von Zahlungen gekommen, da diese mangels Durchführungsmöglichkeit storniert worden seien. Wenngleich es sich dabei ebenfalls um Vorauszahlungen gehandelt hätte, da zu diesem Zeitpunkt längst sämtliche Lieferanten nur mehr auf Vorauszahlungsbasis geliefert hätten, werde somit bei allen diesen Geschäften von Zug um Zug Geschäften auszugehen sein.

Wie dem ebenfalls mit diesem Schriftsatz vorgelegten Anmeldungsverzeichnis der Firma B-GmbH entnommen werden könne, handle es sich im Großteil der angemeldeten Verbindlichkeiten um Lohnverbindlichkeiten aus dem Zeitraum von August 2013 bis einschließlich November 2013. Dies bedeute, dass diesen Lohnverbindlichkeiten nicht nachgekommen worden sei und daher eine Verhältnisrechnung aufgestellt werden könne wie folgt:

Im Anmeldungsverzeichnis der B-GmbH seien Forderungen von EUR 461.099,69 als angemeldet ausgewiesen, festgestellt hingegen seien lediglich EUR 290.922,75. Der Forderungsanteil von EUR 170.176,94 sei bestritten worden.

In diesem Zeitraum seien somit zumindest die anerkannten Forderungen von EUR 290.922,75 entstanden und nicht befriedigt worden. Auch die anderen Forderungen der Wiener Gebietskrankenkasse seien nur teilweise befriedigt worden.

Es ergebe sich nun aus dem Steuerkonto, dass insgesamt im Zeitraum vom 2.8.2013 bis zum 16.12.2013, somit bis zum Schluss sämtlicher Tagesaktivitäten Gutschriften über EUR 23.134,53 gutgebracht worden seien, während hingegen der offene Saldo zu diesem Stichtag mit EUR 40.456,08 ausgewiesen worden sei.

Dies bedeute, dass insgesamt Forderungen des Finanzamtes in diesem Zeitraum in der Höhe von EUR 63.590,61 entstanden seien, von denen EUR 23.134,53 bezahlt bzw. zur Verrechnung gekommen seien, sodass daraus der verbleibende Forderungsbetrag von EUR 40.456,08 verblieben sei.

Daraus errechne sich insgesamt ein Befriedigungsgrad von 36,38%, welcher dem Finanzamt zugekommen sei.

Die anderen Gläubiger hätten in diesem Zusammenhang keinerlei Zahlung erhalten, sodass im Endergebnis eine Bevorzugung des Finanzamtes durch entsprechende Leistungen von EUR 23.134,53 stattgefunden habe.

Wie nunmehr dem angefochtenen Haftungsbescheid des Finanzamtes vom 10.2.2016 entnommen werden könne, seien die Forderungen des Finanzamtes allesamt aus dem Zeitraum von Juli 2013 bis zum Ende der Geschäftstätigkeit entstanden, wobei jedoch der Schwerpunkt dieser Forderungen auf den Zeitraum Oktober bis Dezember 2013 sowie auf das Jahr 2014 entfalle.

Da die Insolvenzeröffnung bereits am Datum-3 erfolgt ist und bereits weitaus früher der Konkursöffnungsantrag, nämlich am Datum-5 gestellt worden sei, ergebe sich daraus, dass im Dezember 2013 keinerlei Zahlungen mehr erfolgt seien und dass daher ab Dezember 2013 fällig werdende Verbindlichkeiten von Vornherein gar nicht mehr hätten bedient werden können und dürfen. Dies beziehe sich somit auf sämtliche Umsatzsteuern, Lohnsteuern und Dienstgeberbeiträge seit Oktober 2013. Für die wenig früher entstandenen Forderungen des Finanzamtes werde auf die obige Verhältnisrechnung verwiesen, die in Ansehung dieser früheren Forderungen des Finanzamtes noch viel positiver zu unseren Gunsten ausfalle, als dies bei Zusammenfassung sämtlicher Verbindlichkeiten der Fall sei.

Ergänzend werde weiters vorgebracht, dass für eine Pfändungsgebühr des Jahres 2014 sowie für Säumniszuschläge des Jahres 2013 von Vornherein keine Haftung der Bf. bestehen könne.

Ergänzend werde noch auf die Ausführungen im Rahmen der Beschwerde vom 16.3.2016 verwiesen und würden die dort erhobenen Beschwerdeanträge vollinhaltlich aufrechterhalten.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 12.7.2016 wurde der Beschwerde insofern stattgegeben, als die Haftungsschuld für folgende Abgabenschuldigkeiten im Gesamtbetrag von € 31.007,07 herabgesetzt wurde:

Abgabe	Zeitraum	Betrag	Fälligkeit
Umsatzsteuer	07/2013	2.398,69	16.09.2013
Lohnsteuer	08/2013	3.704,19	16.09.2013
Dienstgeberbeitrag	08/2013	1.637,60	16.09.2013
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	08/2013	145,56	16.09.2013
Lohnsteuer	09/2013	3.657,71	15.10.2013
Dienstgeberbeitrag	09/2013	2.084,53	15.10.2013
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	09/2013	185,29	15.10.2013
Säumniszuschlag	2013	63,59	16.10.2013
Säumniszuschlag	2013	107,45	16.10.2013
Umsatzsteuer	09/2013	13.721,74	15.11.2013
Lohnsteuer	10/2013	1.798,66	15.11.2013
Dienstgeberbeitrag	10/2013	750,37	15.11.2013
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	10/2013	66,70	15.11.2013
Körperschaftsteuer	10-12/2013	439,00	15.11.2013
Säumniszuschlag	2013	74,08	18.11.2013
Säumniszuschlag	2013	171,91	18.11.2013

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

Gemäß § 9 Abs. 1 leg.cit. würden die in § 80 Abs. 1 leg.cit. erwähnten Personen neben den durch sie vertretenen Abgabepflichtigen für diese Abgaben insoweit haften, als die Abgaben infolge schuldhafter Verletzung der ihnen auferlegten Pflichten nicht eingebbracht werden könnten.

Gemäß § 1298 ABGB obliege dem, der vorgebe, dass er an der Erfüllung seiner gesetzlichen Verpflichtung ohne sein Verschulden verhindert gewesen sei, der Beweis.

Aus dem Zusammenhang dieser Bestimmungen ergebe sich, dass der wirksam bestellte Vertreter einer juristischen Person, der die Abgaben der juristischen Person nicht entrichtet habe, für diese Abgaben hafte, wenn sie bei der juristischen Person nicht eingebraucht werden könnten und er nicht beweise, dass die Abgaben ohne sein Verschulden nicht hätten entrichtet werden können. Die Abgaben könnten bei der B-GmbH nicht mehr eingebraucht werden, weil der Konkurs bereits nach Verteilung an die Massegläubiger aufgehoben worden sei und die Gesellschaft daher über kein Vermögen mehr verfüge.

Bf. sei im Zeitraum von Datum-4 bis Datum-3 unbestritten handelsrechtliche Geschäftsführerin der GmbH, also einer juristischen Person, und daher gemäß § 18 GmbHG zu deren Vertretung berufen gewesen. Sie sei somit auch verpflichtet gewesen, die Abgaben aus deren Mitteln zu bezahlen.

In der Beschwerde gegen den Haftungsbescheid werde von den Bf. vorgebracht, dass die Gesellschaft im Endergebnis einen Arbeitskräfteverleih betrieben habe, deren einzige Auftraggeberin die Firma C-GmbH gewesen sei, die im eigenen Dienstverhältnis stehenden Dienstnehmern Arbeiten verrichten habe lassen.

Daraus ergebe sich auch, dass es praktisch keine Lieferantenansprüche gegeben habe und dass die von der Firma C-GmbH geleisteten Zahlungen als Zug um Zug Zahlungen angesehen werden müssten. Die stets im Voraus geleisteten Zahlungen seien geleistet worden, um die Arbeiten fortsetzen zu können und dafür seien allenfalls erforderliche Hilfsmaterialien angeschafft worden.

Zum Nachweis einer Gläubigergleichbehandlung seien Kontoverdichtungen von August bis Dezember 2013 vorgelegt worden.

Weiters sei vorgebracht worden, dass ein Großteil der angemeldeten Verbindlichkeiten Lohnverbindlichkeiten aus dem Zeitraum August 2013 bis einschließlich November 2013 gewesen seien.

Im Anmeldeverzeichnis der B-GmbH seien Forderungen von € 461.099,69 als angemeldet ausgewiesen, hingegen lediglich € 290.922,75 festgestellt worden. Der Forderungsanteil von € 170,176,94 sei bestritten worden.

Dazu sei vom Finanzamt festzuhalten, dass die Lohnsteuer vom Gleichbehandlungsgrundsatz ausgenommen sei. Würden die dem Arbeitgeber zur Verfügung stehenden Mittel zur Zahlung des vollen vereinbarten Arbeitslohnes nicht ausreichen, so habe er die Lohnsteuer von dem tatsächlich zur Auszahlung gelangenden niedrigeren Betrag zu berechnen und einzubehalten (§ 78 Abs. 3 EStG). In solchen Fällen dürften Löhne somit nicht in voller Höhe ausgezahlt werden und seien sie (wie auch andere Schuldigkeiten) anteilig zu kürzen; die auf den gekürzten Lohnbetrag entfallende Lohnsteuer sei zur Gänze zu entrichten (vgl. zB VwGH 16.2.2000, 95/15/0046).

Wie dem Anmeldeverzeichnis zu entnehmen sei, seien bei ON 17 € 55.574,95 an Rückstand angemeldet und nicht bestritten worden. Diese Forderungsanmeldung sei für die Lohnsteuern 09-11/2013 sowie die restlichen Haftungsabgaben gewesen.

Eine Privilegierung von Gläubigern könne zB auch durch die Barzahlung neuer Materialien („systemerhaltende“ Ausgaben) sowie durch Barzahlung von Wirtschaftsgütern beim Zug um Zug Geschäft erfolgen.

Den vorgelegten Kontoverdichtungen sei zu entnehmen, dass im Haftungszeitraum zahlreiche Materialien bei Quester, Hornbach, Bauhaus usw. gezahlt worden seien.

Aus den Kontoverdichtungen sei weiter zu entnehmen, dass am 4.9.2013 eine Lohnzahlung an A.B. in Höhe von € 1.070,00 überwiesen worden sei, für August 2013 eine Überweisung des Lohns an J.S. in Höhe von € 1.200,00 erfolgt sei sowie am 4.10.2013 Lohnüberweisungen von € 1.070,00 an A.B. und von € 1.200,00 an J.S. erfolgt seien. Am 5.11.2013 sei auch der Lohn für Oktober an J.S. überwiesen worden.

Die einzige Überweisung ans Finanzamt sei am 5.11.2013 in Höhe von € 230,00 getätigt worden. Allerdings könne diese Zahlung nicht an das Finanzamt Wien 3/6/7/11/15 Schwechat Gerasdorf erfolgt sein, weil mit diesem Datum keine Buchung am besagten Finanzamtskonto erfolgt sei.

Es sei daher kein Nachweis der Gläubigergleichbehandlung erbracht worden.

Weiters sei in der Beschwerde gegen den Haftungsbescheid vorgebracht worden, dass der Konkurseröffnungsantrag bereits am Datum-5 gestellt wurde, woraus sich ergäbe, dass im Dezember 2013 keinerlei Zahlungen mehr erfolgt seien und dass daher ab Dezember fällig werdende Verbindlichkeiten von Vornherein gar nicht mehr hätten bedient werden können und dürfen.

Diesem Vorbringen sei durch das Finanzamt Rechnung getragen worden, indem alle ab Datum-5 fällig werdenden Abgaben aus der Haftung herausgenommen worden seien.

Die Geltendmachung der Haftung liege auch im Ermessen der Abgabenbehörde, das sich innerhalb der vom Gesetz auferlegten Grenzen (§ 20 BAO) zu halten habe. Innerhalb dieser Grenzen seien Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Dem Gesetzesbegriff „Billigkeit“ sei dabei die Bedeutung „berechtigte Interessen der Partei“, dem Begriff der „Zweckmäßigkeit“ die Bedeutung „öffentliches Anliegen an der Einbringung der Abgaben mit allen gesetzlich vorgesehenen Mitteln und Möglichkeiten“ beizumessen.

Aus dem auf die Hereinbringung der Abgabenschuld beim Haftenden gerichteten Besicherungszweck der Haftung folge, dass die Geltendmachung der Haftung in der Regel dann ermessenskonform sei, wenn die Abgabenschuld beim Primärschuldner uneinbringlich sei. Da der öffentliche Auftrag zur Ergreifung aller Mittel, vollstreckbare Abgaben einzubringen, bei einer vorzuwerfenden Pflichtverletzung allfällige Einzelinteressen verdränge, habe sich das Finanzamt veranlasst gesehen, die

gesetzliche Vertreterhaftung im erforderlichen Ausmaß geltend zu machen. Da der Abgabenausfall auch auf das Verschulden der Haftungspflichtigen zurückzuführen sei, sei den Zweckmäßigsgründen gegenüber den Interessen der Partei der Vorrang einzuräumen.

Die Schuldhaftigkeit sei damit zu begründen, dass durch das pflichtwidrige Verhalten von Bf. als Vertreterin der Gesellschaft die Uneinbringlichkeit eingetreten sei. Die angeführten Abgabenschuldigkeiten seien nicht aus den im Haftungszeitraum der B-GmbH zur Verfügung stehenden Mitteln entrichtet worden, während andere Gläubiger im gleichen Zeitraum befriedigt worden seien.

Fristgerecht beantragte der steuerliche Vertreter der Bf. mit Schreiben vom 12.8.2016 die Vorlage der Beschwerde zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht und brachte ergänzend vor, dass zwar formell auf diesem Wege eine teilweise Stattgebung in Ansehung der ergriffenen Beschwerde vorliege, tatsächlich sei jedoch betreffend den tatsächlich relevanten Haftungsbetrag von € 31.007,07 der eingebrachten Beschwerde nicht Rechnung getragen worden.

Das Finanzamt habe als Begründung für die Abweisung der Beschwerdeanträge angegeben, dass seitens des Finanzamtes ein Betrag von € 55.574,95 an Rückstand angemeldet geworden wäre, der auch nicht bestritten gewesen sei. Dieser Forderung des Finanzamtes stehe ein unbestrittener Forderungsanteil von € 290.922,75 im Rahmen des Insolvenzverfahrens gegenüber, wobei davon der Betrag von € 55.574,95 auf das Finanzamt entfallen. Rechnerisch würden daher auf die anderen Gläubiger Forderungsanteile von € 235.347,80 entfallen. Die Forderung des Finanzamtes von € 55.574,95 entspreche einem 19%igen Anteil, die restlichen Gläubigeransprüche einem Anteil von 81%.

Der Haftungsschuldnerin werde nun vorgeworfen, sie hätte an nicht als Zug um Zug Leistung entsprechenden Zahlungen am 4.9.2013 den Lohn an A.B. in Höhe von € 1.070,00, an J.S. für August 2013 eine Lohnzahlung von € 1.200,00, am 4.10.2013 wiederum an A.B. eine Lohnzahlung von € 1.070,00 und weiters eine Lohnzahlung an J.S. von € 1.200,00 und am 5.11.2013 eine weitere Lohnzahlung an J.S. von € 1.200,00 geleistet.

Diese Zahlungen würden einer Gesamtsumme von € 5.740,00 entsprechen.

Würde nun der diesbezüglichen Argumentation des Finanzamtes zu folgen sein, dann würde unter Wahrung der Verhältnismäßigkeit ein aufgerundet 20%iger Anteil (genau 19,1%) von diesen Zahlungen an das Finanzamt zu entrichten gewesen sein, was wiederum einem Betrag von € 1.148,00 entsprechen würde.

Dies bedeute aber nichts anderes, als dass von dieser Gesamtzahlung von € 5.740,00 der 20%ige Anteil von € 1.148,00 dem Finanzamt als verhältnismäßige Zahlung gebührt hätte.

Die Haftung der Haftungsschuldnerin und Beschwerdeführerin könne aber nicht größer sein als jener Betrag, der tatsächlich an das Finanzamt zu entrichten gewesen wäre, ganz abgesehen davon, dass der geleistete Betrag von € 230,00 sowieso auch auf diese Summe von € 1.148,00 anzurechnen wäre.

Doch selbst dann, wenn eine 100%ige Benachteiligung des Finanzamtes eingetreten wäre, dann würde die Haftungssumme mit € 5.740,00 zu beziffern sein. Insoweit daher vom erkennenden Finanzamt anlässlich der Beschwerdevorentscheidung vom 12.7.2016 diese Beschränkung auf die tatsächliche Zahlung nicht berücksichtigt werde, sei auch die Beschwerdevorentscheidung mangelhaft.

Das Finanzamt gebe weiters im Rahmen der Beschwerdevorentscheidung vom 12.7.2016 als Begründung für die Teilabweisung an, dass sich das Ermessen der Abgabenbehörde innerhalb der vom Gesetz auferlegten Grenzen zu halten habe. Innerhalb dieser Grenzen wären Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller im Betracht kommenden Umstände zu treffen. Dabei wäre dem Gesetzesbegriff „Billigkeit“ die Bedeutung „berechtigte Interessen der Partei“, dem Begriff der „Zweckmäßigkeit“ die Bedeutung „öffentliches Anliegen an der Einbringung der Abgaben mit allen gesetzlich vorgesehenen Mitteln und Möglichkeiten“ beizumessen.

Dabei werde dann in weiterer Folge die Teilabweisung damit begründet, dass der öffentliche Auftrag zur Ergreifung aller Mittel, vollstreckbare Abgaben einzubringen, bei einer vorzugreifenden Pflichtverletzung jegliche Einzelinteressen verdrängen würde.

Diese Auslegung sei jedoch denkunmöglich. Würde Gesetzgebung und Rechtsprechung tatsächlich diese Meinung vertreten haben wollen, dann würde der Begriff „Billigkeit“ von Vornherein aus einem Haftungsverfahren auszuklammern sein, da jegliches Haftungsverfahren ein Verschulden des Geschäftsführers einer Körperschaft voraussetze, wodurch die Bestimmung des § 20 BAO, wonach die Geltendmachung der Haftung im Ermessen der Abgabenbehörde liege, von Vornherein obsolet wäre. Die Haftung des Haftungsschuldners setze Verschulden voraus, die Argumentation der Beschwerdevorentscheidung würde somit jegliches Ermessen ausschließen. Entgegen dieser Ansicht des Finanzamtes sei die Ermessensentscheidung nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen, wobei nicht nur das Interesse der Allgemeinheit, sondern sehr wohl das Interesse auch des Haftungspflichtigen zu beachten sei. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sei dem Gesetzesbegriff „Billigkeit“ die Bedeutung von „Angemessenheit in Bezug auf berechtigte Interessen der Parteien“ und dem Begriff „Zweckmäßigkeit“ die Bedeutung von „öffentlichen Interessen, insbesondere an der Einbringung der Abgaben“ beizumessen. Die oben wiedergegebenen Zitate des Finanzamtes in der Beschwerdevorentscheidung im Zusammenhang mit der Auslegung der Begriffe „Billigkeit“ und „Zweckmäßigkeit“ widersprächen daher den diesbezüglichen Entscheidungen des Verwaltungsgerichtshofes, insbesondere jener vom 17.5.2004, 2003/17/0132.

Bei Ermessensentscheidungen, auch bei der vorliegenden, seien daher nicht nur das öffentliche Interesse an einem gesicherten und zeitnahen Abgabenaufkommen und die Einbringlichkeit der Abgaben- bzw. Haftungsschuld, sondern auch die persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse des Haftungsverpflichteten in Betracht zu ziehen. Im konkreten Fall würden gerade die persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse der Haftungsschuldnerin im Haftungsbescheid bzw. in der Beschwerdevorentscheidung nicht nur vernachlässigt, sondern ausdrücklich nicht berücksichtigt.

Es werde darauf verwiesen, dass über das Vermögen der Haftungsschuldnerin beim Landesgericht St. Pölten das Konkursverfahren anhängig sei, was gleichzeitig die völlige Mittellosigkeit bedeute, da es zur vollständigen Verwertung des Vermögens der Haftungsschuldnerin kommen werde bzw. diese Verwertung gerade im Gange sei. Da die Haftungsschuldnerin auch kein Einkommen beziehe, sei sie auf diesbezügliche Unterhaltsleistungen ihres Ehegatten angewiesen, was von der wirtschaftlich äußerst angespannten Situation zeuge.

Für das Vorliegen der persönlichen Unbilligkeit im Sinne der BAO müsse ein wirtschaftliches Missverhältnis zwischen der Einhebung der Abgabe und den im subjektiven Bereich des Rechtsmittelwerbers entstehenden Nachteilen bestehen. Dies sei insbesondere dann der Fall, wenn die Einhebung die Existenz des Abgabepflichtigen gefährden würde. Dieses geforderte wirtschaftliche Missverhältnis zwischen der Einhebung der Abgabe in der Höhe von nunmehr € 31.007,07 und den in dem subjektiven Bereich gelegenen Nachteilen sei aus den genannten Gründen klar ersichtlich und hätte berücksichtigt werden müssen, da durch die Einhebung sehr wohl eine Gefährdung der Existenz entstehen würde.

Wenn vom Finanzamt festgestellt werden sollte, dass die persönliche Unbilligkeit in der Einhebung der Abgaben im Rahmen der Ermessensübung zur Geltendmachung der Haftung nicht zu berücksichtigen wäre, dann sei dem jedoch entgegen zu halten, dass keine Ermessensentscheidung zu treffen, sondern ein unbestimmter Gesetzesbegriff auszulegen wäre. Diese korrekte Auslegung des Begriffes „persönliche Unbilligkeit“, welcher der ständigen Rechtsprechung entspreche (vgl. UFS 6.4.2006, RV/2004-W/05) sei vom erkennenden Finanzamt gänzlich ignoriert worden. Wie sich oben genannten Gründen zwar ergebe, sei jedoch die Unbilligkeit der Abgabeneinhebung gegeben, da die Ermessensentscheidung nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung „aller“ in Betracht kommenden Umstände zu treffen, demgegenüber seitens des Finanzamtes jedoch nur auf das Interesse der Allgemeinheit Bezug genommen werde.

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 eingebraucht werden können.

Persönliche Haftungen erstrecken sich gemäß § 7 Abs. 2 BAO auch auf Nebenansprüche im Sinne des § 3 Abs. 1 und 2 BAO. Zu diesen Nebenansprüchen gehören gemäß § 3 Abs. 2 lit. d BAO insbesondere die Nebengebühren der Abgaben, wie die Stundungs- und Aussetzungszinsen, der Säumniszuschlag und die Kosten (Gebühren und Auslagenersätze) des Vollstreckungs- und Sicherungsverfahrens, worunter gemäß § 26 AbgEO insbesondere Pfändungsgebühren und die durch die Vollstreckungsmaßnahmen verursachten Barauslagen (somit auch Postgebühren) fallen.

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.

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 gänzliche Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben fest, da mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom Datum-2 der über das Vermögen der B-GmbH am Datum-3 eröffnete Konkurs nach Verteilung an die Massegläubiger aufgehoben wurde.

Unbestritten ist auch, dass der Bf. Bf. als Geschäftsführerin der genannten GmbH im Zeitraum vom Datum-4 bis zur Konkursöffnung am Datum-3 die Erfüllung der abgabenrechtlichen Pflichten der Gesellschaft oblag. Insbesondere ist im Rahmen dieser Verpflichtung für die rechtzeitige und vollständige Entrichtung der Abgaben Sorge zu tragen.

Daraus folgt, dass die Bf. für die erst am 17.3.2014 fällige Umsatzsteuer 01/2014 von € 4.000,00 mangels Pflichtverletzung nicht zur Haftung herangezogen werden kann.

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). Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes darf der Vertreter bei der Entrichtung von Schulden Abgabenschulden nicht schlechter

behandeln als andere Schulden; er hat die Schulden im gleichen Verhältnis zu befriedigen (Gleichbehandlungsgrundsatz) (VwGH 22.12.2015, Ra 2015/16/0128).

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

Im gegenständlichen Fall brachte die Bf. vor, im Sinne des Gleichbehandlungsgrundsatzes gehandelt zu haben, da sie ab dem (nicht genannten) Zeitpunkt der Erkennbarkeit von Zahlungsschwierigkeiten die Zahlungen gegenüber sämtlichen Gläubigern eingestellt habe.

Da damit das Gebot quotenmäßiger Befriedigung der offenen Forderungen insoweit nicht beachtet wurde, als keinem der Gesellschaftsgläubiger auch nur anteilig Zahlung geleistet wurde, verletzte die Bf. mit dieser Vorgangsweise die dem Abgabengläubiger gegenüber bestehende Pflicht zur zumindest anteiligen Tilgung der Abgabenforderungen (VwGH 15.12.2004, 2004/13/0146).

Auch aus dem Vorbringen der Bf., dass sowohl die Zahlungseingänge als auch die von der Gesellschaft für Hilfsmaterial geleisteten Zug um Zug Zahlungen darstellen, lässt sich nichts gewinnen, da sich nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes eine Verletzung des Gleichbehandlungsgrundsatzes nicht nur bei der Tilgung bereits bestehender Verbindlichkeiten, sondern auch bei sogenannten Zug-um-Zug-Geschäften ergeben kann (VwGH 22.12.2015, Ra 2015/16/0128).

Seitens der Bf. wurde nicht vorgebracht, dass die Primärschuldnerin im haftungsgegenständlichen Zeitraum über keine finanzielle Mittel mehr verfügt hätte. Für eine völlige Vermögenslosigkeit der Gesellschaft ergeben sich auch nach der Aktenlage, insbesondere der übermittelten Auszüge des Bankkontos, keine Anhaltspunkte, da im Zeitraum der Fälligkeiten der haftungsgegenständlichen Abgaben vom 16.9.2013 bis 17.2.2013 Überweisungen und Barabhebungen in Höhe von € 135.973,06 sowie Zahlungseingänge und damit liquide Mittel in Höhe von € 135.660,38 erfolgten.

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 hat der Geschäftsführer einen Liquiditätsstatus - in Form einer Gegenüberstellung von liquiden Mitteln und Verbindlichkeiten zum jeweiligen Fälligkeitstag der haftungsgegenständlichen Abgaben – zu erstellen.

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).

Was eine allfällige Gleichbehandlung der Gläubiger betrifft, so wäre dies von der Bf. zu behaupten und zu beweisen gewesen. Dazu kann die Übermittlung der Kontoauszüge nicht genügen, da daraus nicht die Höhe der fälligen Verbindlichkeiten hervorgeht.

Außerdem kann nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ohnedies nicht die Behörde angehalten werden, selbst aus einem Konvolut aus Geschäftsunterlagen einen Gleichbehandlungsnachweis zu erstellen, da es an der Bf., der als Geschäftsführerin der Primärschuldnerin ausreichend Einblick in die Gebarung zustand, gelegen gewesen wäre, das Ausmaß der quantitativen Unzulänglichkeit der in den Fälligkeitszeitpunkten der Abgaben zur Verfügung stehenden Mittel nachzuweisen (VwGH 19.11.1998, 97/15/0115), da nicht die Abgabenbehörde das Ausreichen der Mittel zur Abgabenentrichtung nachzuweisen hat, sondern der zur Haftung herangezogene Geschäftsführer das Fehlen ausreichender Mittel (VwGH 23.4.1998, 95/15/0145).

Die von der Bf. errechnete Abgabenzahlungsquote von 36,38% ist zwar nur geringfügig zu hoch gegriffen, da entgegen der Ansicht des Finanzamtes im haftungsgegenständlichen Zeitraum Zahlungen und sonstige Gutschriften in Höhe von € 17.878,44 auf das Abgabenkonto geleistet wurden und sich im Verhältnis zu den insgesamt fälligen Abgabenschuldigkeiten (abzüglich Lohnsteuern und Reduzierung von Dienstgeberbeiträgen und Zuschlägen zu den Dienstgeberbeiträgen) von € 59.889,55 daher eine Quote von 29,85% ergibt.

Jedoch lässt sich daraus nichts gewinnen, weil dem Vorbringen der Bf., dass den Abgabenentrichtungen keinerlei Zahlungen an die übrigen Gläubiger gegenüberstünden, die bereits dargestellte Aktenlage entgegenzuhalten ist, wonach laut Bankkontoauszügen Zahlungen an Gesellschaftsgläubiger im Zeitraum vom 16.9.2013 bis 17.2.2014 in Höhe von insgesamt (inklusive Abgabenzahlungen) € 135.973,06 erfolgten.

Auch lässt sich aus dem Einwand, dass der Konkursöffnungsantrag bereits am Datum-5 gestellt worden sei, nichts gewinnen, da auch nach diesem Zeitpunkt noch (zwar geringfügige) Zahlungen in Höhe von € 253,64 an übrige Gläubiger geleistet wurden sowie liquide Mittel in Höhe von € 250,00 eingingen.

Ebenso geht das Vorbringen, den geleisteten Lohnzahlungen von € 5.740,00 entspreche eine Benachteiligung des Abgabengläubigers von € 1.148,00, ins Leere, da wie bereits dargestellt insgesamt wesentlich höhere Zahlungen von € 135.973,06 erfolgten bzw. liquide Mittel von € 135.660,38 eingingen.

Der Hinweis, dass sie aufgrund des Insolvenzverfahrens keinen Zugriff mehr auf die geschäftlichen Unterlagen habe, vermag die Bf. nicht zu exkulpieren, weil es dem Vertreter obliegt, entsprechende Beweisvorsorgen - etwa durch Erstellung und Aufbewahrung von Ausdrucken - zu treffen. Wie der Verwaltungsgerichtshof etwa in den Erkenntnissen vom 25.11.2009, 2008/15/0220 und 2008/15/0263, ausgeführt hat, ist es dem Vertreter, der fällige Abgaben der Gesellschaft nicht oder nicht zur Gänze entrichten kann, schon

im Hinblick auf seine mögliche Inanspruchnahme als Haftungspflichtiger zumutbar, sich - spätestens dann, wenn im Zeitpunkt der Beendigung der Vertretungstätigkeit fällige Abgabenschulden unberichtet aushalten - jene Informationen zu sichern, die ihm im Falle der Inanspruchnahme als Haftungspflichtiger die Erfüllung der Darlegungspflicht im oben beschriebenen Sinn ermöglichen. Diese Darlegungspflicht trifft nämlich auch solche Haftungspflichtige, die im Zeitpunkt der Feststellung der Uneinbringlichkeit der Abgaben bei der Gesellschaft nicht mehr deren Vertreter sind (VwGH 27.9.2012, 2009/16/0181).

Im Hinblick auf die unterlassene Behauptung und Konkretisierung des Ausmaßes der Unzulänglichkeit der in den Fälligkeitszeitpunkten zur Verfügung gestandenen Mittel zur Erfüllung der vollen Abgabenverbindlichkeiten kommt eine Beschränkung der Haftung der Bf. bloß auf einen Teil der von der Haftung betroffenen Abgabenschulden nicht in Betracht (VwGH 21.1.1991, 90/15/0055).

Für aushaltende 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.

Allerdings waren für die Beurteilung des Verschuldens an der Pflichtverletzung die aufgrund einer Lohnsteuerprüfung vom 29.4.2014 bescheidmäßig festgesetzten Lohnabgaben 2013 zu berücksichtigen, die zu einer Verringerung der jüngsten angefallenen Lohnabgaben führen, da Lohnzahlungen im zeitlichen Naheverhältnis vor Konkursöffnung nicht mehr bedient wurden:

<i>Abgabe</i>	<i>Zeitraum</i>	<i>Betrag</i>	<i>abzüglich Gutschrift</i>	<i>verbleibt</i>
---------------	-----------------	---------------	-----------------------------	------------------

Lohnsteuer	08/2013 09/2013 10/2013 11/2013	3.709,19 3.657,71 1.798,66 1.867,55	6.997,36	3.704,19 326,56 0,00 0,00
Dienstgeberbeitrag	08/2013 09/2013 10/2013 11/2013	1.637,60 2.084,53 750,37 839,67	2.057,06	1.637,60 1.617,51 0,00 0,00

Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	08/2013 09/2013 10/2013	145,56 185,29 66,70	182,86	145,56 143,77 0,00
------------------------------------	-------------------------------	---------------------------	--------	--------------------------

	11/2013	74,64	0,00
--	---------	-------	------

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.

Dem Vorbringen der Bf., dass den haftungsgegenständlichen Lohnverbindlichkeiten nicht nachgekommen worden sei, wie aus dem vorgelegten Anmeldungsverzeichnis der Konkursforderungen hervorgehe, muss 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 Abgabenanspruch, zumal nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes auch die nach § 9 BAO erforderliche Verschuldensprüfung von der objektiven Richtigkeit der Abgabenfestsetzung auszugehen hat (VwGH 27.2.2008, 2005/13/0094).

Infolge der schuldenhaften Pflichtverletzung durch die 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).

Soweit die Bf. vorträgt, dass die Heranziehung zur Haftung in Ausübung des Ermessens nicht zweckmäßig sei, ist sie darauf hinzuweisen, dass gerade aus dem Umstand, dass derzeit in einem Konkursverfahren versucht wird, die finanzielle Situation der Bf. zu bereinigen, es zweckmäßig erscheint, an der Geltendmachung der Haftung festzuhalten. Dies dürfte die einzige Möglichkeit sein, die Abgabenschuldigkeiten der Primärschuldnerin einzubringen. Im Übrigen ist es nicht zweckmäßig, wenn durch den vorzeitigen Verzicht des Abgabengläubigers andere Gläubiger eine höhere Quote im Konkursverfahren erhalten (UFS 16.2.2011, RV/0167-L/11).

Da das Insolvenzverfahren über das Vermögen der Bf. noch nicht beendet ist, haben die als Billigkeitsgründe eingewendeten persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse ohnehin in diesem Verfahren ihre Berücksichtigung zu finden. Eine im Rahmen der

Ermessensübung im gegenständlichen Verfahren zu berücksichtigende Billigkeit liegt daher nicht vor (vgl. BFG 27.1.2015, RV/7103151/2012).

Von der Bf. wurden darüber hinaus 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 der Bf. als Haftungspflichtige für die nachstehenden Abgabenschuldigkeiten der B-GmbH im Ausmaß von nunmehr € 32.451,67 zu Recht:

Abgabe	Zeitraum	Betrag
Umsatzsteuer	07/2013	2.398,69
Lohnsteuer	08/2013	3.704,19
Dienstgeberbeitrag	08/2013	1.637,60
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	08/2013	145,56
Lohnsteuer	09/2013	326,56
Dienstgeberbeitrag	09/2013	1.617,51
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	09/2013	143,77
Säumniszuschlag	2013	63,59
Säumniszuschlag	2013	107,45
Umsatzsteuer	09/2013	13.721,74
Körperschaftsteuer	10-12/2013	439,00
Säumniszuschlag	2013	74,08
Säumniszuschlag	2013	171,91
Umsatzsteuer	10/2013	2.863,04
Umsatzsteuer	11/2013	2.085,17
Säumniszuschlag	2013	274,43
Pfändungsgebühr	2014	461,01
Umsatzsteuer	12/2013	2.000,00
Umsatzsteuer	2013	0,01
Säumniszuschlag	2013	85,95
Säumniszuschlag	2013	73,15
Säumniszuschlag	2013	57,26

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 14. Februar 2017