

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Vorsitzenden R1 den Richter R2 und die weiteren Senatsmitglieder L1 und L2 in der Beschwerdesache Bf, vertreten durch die APP Steuerberatung GmbH, Schenkenstraße 4, 1010 Wien, über die Beschwerde vom 13. November 2013 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Wien 1/23 vom 17. Oktober 2013 betreffend Haftung gemäß § 9 BAO, in der Sitzung am 19. Oktober 2017 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung in Anwesenheit des Beschwerdeführers und seines steuerlichen Vertreters Mag. Klaus Fritsch für die APP Steuerberatung GmbH, der Amtsvertreterin AV sowie in Beisein der Schriftführerin CS zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird insoweit Folge gegeben, als die Haftung auf € 68.294,94 anstatt € 142.002,51 eingeschränkt wird.

Im Übrigen wird die Beschwerde 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 Schreiben vom 28. Februar 2013 hielt die Abgabenbehörde dem Beschwerdeführer (Bf) vor, dass auf dem Abgabenkonto der im Betreff genannten Firma Abgabengrundstände in Höhe von insgesamt Euro 142.002,51 aushaften, deren Einbringung bisher vergeblich versucht worden ist, und führte wie folgt aus:

„Mit Beschluss des Gs vom Da1, AZ Z1, wurde über das Vermögen der og. Gesellschaft das Konkursverfahren eröffnet. Der Konkurs wurde nach rechtskräftiger Bestätigung des Zahlungsplanes aufgehoben.“

Der Abgabengrundstand ist bei der Gesellschaft daher nicht mehr einbringlich.

Der Rückstand besteht infolge Nichtentrichtung der im Zeitraum von 15.01.2010 bis 19.09.2011 fälligen Abgaben.

Sie sind seit 30.04.2003 zum Geschäftsführer der Firma S-GmbH bestellt und daher gemäß § 18 GmbHG zur Vertretung der Gesellschaft berufen. Gemäß § 80 BAO haben die zur Vertretung juristischer Personen berufenen Personen insbesondere dafür zu sorgen,

dass die Abgaben aus den Mitteln, die sie verwalten, entrichtet werden; sie sind daher verpflichtet, die Abgaben aus den Mitteln der Gesellschaft zu entrichten.

Sie werden ersucht, bekanntzugeben, ob die Firma S-GmbH zum Zeitpunkt der Fälligkeit der Abgaben über finanzielle Mittel verfügte, die deren Entrichtung ermöglichen.

Infolge Uneinbringlichkeit des Rückstandes bei der Firma S-GmbH werden Sie als gesetzlicher Vertreter (Geschäftsführer) der Gesellschaft gemäß den Bestimmungen der §§ 224 i.V.m. 9 und 80 Bundesabgabenordnung zur Haftung herangezogen werden, es sei denn Sie können beweisen, dass Sie ohne Ihr Verschulden daran gehindert waren, für die Entrichtung der Abgaben Sorge zu tragen. In diesem Zusammenhang wird Ihnen Folgendes zur Kenntnis gebracht:

Der Verwaltungsgerichtshof hat in ständiger Rechtsprechung zu den Bestimmungen der §§ 9 und 80 ff BAO darauf hingewiesen, dass es gemäß § 1298 ABGB Sache des Vertreters ist, die Gründe darzutun, aus denen ihm die Erfüllung seiner gesetzlichen Pflichten unmöglich war, widrigenfalls die Behörde zu der Annahme berechtigt ist, dass er seiner Pflicht schuldhafter Weise nicht nachgekommen ist (vgl. VwGH-Erkenntnis vom 14.01.1997, 96/08/0206, und die darin zit. Vorjud.). In verfahrensrechtlicher Hinsicht ist es im abgabenrechtlichen Haftungsverfahren nicht nur Sache des haftungspflichtigen Geschäftsführers darzulegen, weshalb er nicht dafür Sorge tragen konnte, dass die Abgabenschulden rechtzeitig - zur Gänze oder zumindest anteilig - entrichtet wurden, sondern auch dafür, entsprechende Beweisanbote zu erstatten.

Sie werden daher aufgefordert anzugeben, ob im Zeitraum, in dem Sie als Vertreter der Firma S-GmbH für die Bezahlung der die Gesellschaft treffenden Abgaben verantwortlich waren, aus Gesellschaftsmitteln andere anfallende Zahlungen (z.B. Kredit- od. Leasingraten, Lieferantenzahlungen, Lohnzahlungen, Zahlungen an die Krankenkassa, etc.) geleistet worden sind.

Sofern die Firma S-GmbH bereits zu den jeweiligen Fälligkeitstagen der Abgaben nicht mehr über ausreichende liquide Mittel zur (vollen) Bezahlung aller Verbindlichkeiten verfügte, werden Sie ersucht, dies durch eine Auflistung sämtlicher Gläubiger mit zum Zeitpunkt der Abgabenfälligkeit (siehe beil. Aufgliederung) gleichzeitig oder früher fällig gewordenen Forderungen ziffernmäßig darzulegen. In dieser Aufstellung müssen alle damaligen Gläubiger der Firma S-GmbH (auch die zur Gänze bezahlten) sowie die auf einzelne Verbindlichkeiten (Gläubiger) geleisteten Zahlungen (Quoten) enthalten sein. Außerdem sind alle verfügbar gewesenen liquiden Mittel (Bargeld und offene Forderungen) anzugeben bzw. gegenüber zu stellen.

Zur Erbringung dieses Beweises wird Ihnen eine Frist bis zum 29. März 2013 gewährt. Weiters werden Sie ersucht, beiliegenden Fragebogen - Ihre wirtschaftlichen Verhältnisse betreffend - innerhalb obiger Frist ausgefüllt zu retournieren.“

Mit Eingabe vom 12. Juli 2013 brachte der Bf durch seinen Vertreter Folgendes vor:

Es ist uns nicht gelungen, Unterlagen jeglicher Art zu erhalten, die die von Ihnen gewünschte ziffernmäßige Darlegung der Gebarung vom 15.01. 2010 bis 19.09. 2011 ermöglicht.

Bei der S-GmbH, FN Nr1, kam es im Zuge eines groß angelegten Reinigungseinsatzes zu einer Vernichtung sämtlicher Unterlagen für den betreffenden Zeitraum. Uns ist durchaus bewusst, dass dies ein Verstoß gegen die Aufbewahrungsfristen der BAO darstellt.

Wir weisen jedoch nochmals nachdrücklich darauf hin, dass der Masseverwalter mehr als € 176.000,00 zurückforderte, da diese allein zwischen 15.7.2011 und der Konkursöffnung vom Geschäftsführer an die Finanzbehörde überwiesen wurde. Am Tag der Konkursöffnung wurden noch Zahlungen geleistet.

Wir sehen es daher als definitiv gegeben an, dass der Geschäftsführer seine Verpflichtungen gemäß BAO immer nachgekommen ist.

Weiters wurden wir darüber informiert, dass neben den Finanzbehörden nur Mitarbeiter und Sozialversicherungsträger im Insolvenzverfahren betroffen waren und eine bevorzugte Behandlung dieser bei der Gläubigergruppe nicht vorlag bzw. nicht vorliegen konnte.

Mit Haftungsbescheid vom 17. Oktober 2013 nahm die Abgabenbehörde den Bf als Haftungspflichtigen gemäß § 9 i.V.m. §§ 80 ff. BAO für die folgenden aushaftenden Abgabenschuldigkeiten der Firma S-GmbH im Ausmaß von 142.002,51 Euro in Anspruch.

Abgabenart	Zeitraum	Höhe in Euro
Lohnsteuer	06/2011	15.256,80
Dienstgeberbeitrag	06/2011	7.521,38
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	06/2011	683,66
Säumniszuschlag 1	2011	231,91
Säumniszuschlag 1	2011	115,04
Säumniszuschlag 1	2011	406,33
Säumniszuschlag 1	2011	264,30
Säumniszuschlag 1	2011	120,74
Lohnsteuer	07/2011	18.235,25
Dienstgeberbeitrag	07/2011	9.862,34
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	07/2011	895,63
Umsatzsteuer	06/2011	55.229,10
Säumniszuschlag 1	2011	257,57
Säumniszuschlag 1	2011	119,19
Säumniszuschlag 1	2011	330,54

Dienstgeberbeitrag	2009	2.583,97
Lohnsteuer	2009	9.630,36
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	2009	234,82
Säumniszuschlag 1	2009	51,68
Säumniszuschlag 1	2010	88,86
Säumniszuschlag 1	2009	192,61
Säumniszuschlag 2	2011	170,38
Säumniszuschlag 1	2011	138,43
Lohnsteuer	05/2011	12.879,00
Dienstgeberbeitrag	05/2011	5.959,63
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	05/2011	542,99
Summe:		142.002,51

Zur Begründung wurde Folgendes ausgeführt:

„Gemäß § 9 Abs. 1 BAO haften die in den §§ 80 ff BAO bezeichneten Vertreter neben den durch sie vertretenen Abgabepflichtigen für die diese treffenden Abgaben insoweit, als die Abgaben infolge schuldhafter Verletzung der den Vertretern auferlegten Pflichten nicht eingebbracht werden können.“

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

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 in Höhe von € 142.002,51 fest, da mit Beschluss des Gs vom Da2, AZ Z1, der über das Vermögen der Gesellschaft am Da1 eröffnete Konkurs nach rechtskräftiger Bestätigung des Sanierungsplanes mit einer Quote von 20 % aufgehoben wurde. Der Abgabenrückstand ist daher bei der Gesellschaft nicht mehr einbringlich.

Der Rückstand besteht infolge Nichtentrichtung der im Zeitraum von 15.01.2010 bis 19.09.2011 fälligen Abgaben.

Sie sind seit 30.04.2003 zum Geschäftsführer der Firma S-GmbH, also einer juristischen Person, und daher gemäß §18 GesmbHG zu deren Vertretung berufen. Sie waren somit auch verpflichtet, die Abgaben aus deren Mitteln zu bezahlen.

Hinsichtlich der Heranziehung für aushaftende Umsatzsteuer ist folgendes festzuhalten:

Gemäß § 21 Abs. 1 UStG 1994 hat der Unternehmer spätestens am 15. Tag (Fälligkeitstag) des auf einen Kalendermonat (Voranmeldungszeitraum) zweitfolgenden Kalendermonates eine Voranmeldung 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 selbst zu berechnen hat. Der Unternehmer hat eine sich ergebene Vorauszahlung spätestens am Fälligkeitstag zu entrichten. Für die Zeiträume 06/2011 (siehe Aufgliederung) - wurde die Umsatzsteuer gemeldet jedoch nicht entrichtet.

Die Schuldhaftigkeit ist damit zu begründen, dass durch Ihr pflichtwidriges Verhalten als Vertreter der Gesellschaft die Uneinbringlichkeit eingetreten ist.

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).

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).

Ausnahmen vom Gleichbehandlungsgrundsatz gelten für Abfuhrabgaben, insbesondere für Lohnsteuer. Nach § 78 Abs.3 EStG 1988 hat der Arbeitgeber, wenn die zur Verfügung stehenden Mittel nicht zur Zahlung des vollen vereinbarten Arbeitslohnes ausreichen, die Lohnsteuer von dem tatsächlichen zur Auszahlung gelangenden niedrigeren Betrag zu berechnen, einzubehalten und abzuführen. Die Verpflichtung eines Vertreters nach § 80 BAO geht daher hinsichtlich der Lohnsteuer über das Gebot der gleichmäßigen Behandlung aller Schulden bzw. aller Gläubiger hinaus. Daher ist ungeachtet der wirtschaftlichen Schwierigkeiten der GmbH von einer schuldhaften Pflichtverletzung des Geschäftsführers auszugehen, wenn die Lohnsteuer - wie im vorliegenden Fall - nicht einbehalten und an das Finanzamt abgeführt wird.

Sie wurden mit Schreiben vom 28.02.2013 aufgefordert darzulegen, dass Sie ohne Ihr Verschulden gehindert waren, für die Entrichtung der haftungsgegenständlichen Abgaben

zu sorgen. Sie sind dieser Aufforderung – sohin Ihrer Verpflichtung, Behauptungen und Beweisangebote zu Ihrer Entlastung darzutun - nicht ausreichend nachgekommen.

Die von Ihnen im Ermittlungsverfahren behaupteten Umstände sind nicht geeignet, eine schuldhafte Pflichtverletzung zu widerlegen, weil für aushaftende Abfuhrabgaben wie die Lohnsteuer Ausnahmen vom Gleichheitsgrundsatz gelten (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.

Die Schuldhaftigkeit ist damit zu begründen, dass durch Ihr pflichtwidriges Verhalten als Vertreter der Gesellschaft die Uneinbringlichkeit eingetreten ist.

Die im Rahmen des § 224 BAO zu treffende Ermessensentscheidung i.S.d. § 20 BAO ist innerhalb der vom Gesetzgeber gezogenen Grenze nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommender Umstände zu treffen.

Wesentliches Ermessenskriterium ist die Vermeidung eines endgültigen Abgabenausfalls. 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 (vgl. E VwGH vom 25.6.1990, 89/15/0067).

Letzteres steht hier fest. Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Mit Beschwerde vom 13. November 2013 stellte der Bf den Antrag, diesen aufzuheben, und führte wie folgt aus:

„Die S-GmbH, als deren Geschäftsführer Herr MS im fraglichen Zeitraum bestellt war, hat nach beiliegenden Aufstellungen im Zeitraum zwischen Jänner 2010 und September 2011 Abgaben im Ausmaß von € 1.045.212,10 vorgeschrieben bekommen und davon € 930.614,57, das sind 89,04%, bezahlt.“

Wie Sie den beiliegenden Unterlagen entnehmen können, wurden vergleichsweise an die GKK 90,94% im fraglichen Zeitraum gezahlt. Bei den Lieferanten, dem Personal und den sonstigen lohnabhängigen Abgaben wurden geringfügig höhere Prozentsätze gezahlt. Eine bewusste, vorsätzlicher oder grob fahrlässige Benachteiligung der Finanzbehörde liegt definitiv nicht vor.

Zusätzlich stellen wir den Antrag auf mündliche Verhandlung.“

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 21. September 2015 gab die Abgabenbehörde der Beschwerde insoweit statt, als der angefochtene Bescheid dahingehend abgeändert wurde, dass nur noch folgende Abgaben von der Geschäftsführerhaftung umfasst sind:

Abgabenart	Zeitraum	Höhe in Euro
Umsatzsteuer	06/2011	55.229,10

Lohnsteuer	2009	9.630,36
Lohnsteuer	05/2011	12.879,00
Dienstgeberbeitrag	2009	2.583,97
Dienstgeberbeitrag	05/2011	5.959,63
Dienstgeberbeitrag	07/2011	9.862,34
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	2009	234,82
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	05/2011	542,99
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	07/2011	895,63
Summe:		89.880,11

Zur Begründung wurde Folgendes ausgeführt:

„Mit Haftungsbescheid vom 17. Oktober 2013 wurde MS gemäß §§ 9 i.V.m. 80 ff. Bundesabgabenordnung für die aushaftenden Abgabenschuldigkeiten der Firma S-GmbH, FN Nr1 im Ausmaß von € 142.002,51 in Anspruch genommen und aufgefordert, diesen Betrag innerhalb eines Monats ab Zustellung dieses Bescheides zu entrichten.

Die Haftung als ehemaliger Geschäftsführer des vorgenannten Unternehmens betraf einerseits lohnabhängige Abgaben, andererseits aber auch Umsatzsteuer sowie Säumniszuschläge.

Vorausgegangen war ein Vorhalteverfahren (Aufforderung vom 28.2.2013), mit dem der nunmehrige Beschwerdeführer über die beabsichtigte Haftungsinanspruchnahme informiert und zur Abgabe einer Stellungnahme aufgefordert wurde. Dieser Vorhalt enthielt Ausführungen zur rechtlichen Lage, nämlich dass es Sache des eventuell zur Haftung heranzuziehenden sei, die Umstände darzulegen die ihn daran gehindert haben, seinen gesetzlichen Verpflichtungen nachzukommen sowie aus eigenem entsprechende Beweisanbote zu erstatten.

Ausdrücklich wurde er aufgefordert, eine Gegenüberstellung der zu den einzelnen Fälligkeitszeitpunkten vorliegenden Verbindlichkeiten zu den vorhandenen liquiden Mitteln einzureichen, auf dass es der Behörde ermöglicht werde, aus dieser Aufstellung heraus die Einhaltung des Gleichbehandlungsroundsatzes zu überprüfen.

In seiner Stellungnahme vom 12.7.2013 gab der nunmehrige Haftungspflichtige an, dass die gewünschte ziffernmäßige Aufgliederung wegen des Verlustes sämtlicher Unterlagen nicht mehr möglich sei.

Das Finanzamt erließ daraufhin den Haftungsbescheid vom 17.10.2013; der Haftungspflichtige erhob Beschwerde (damals noch als Berufung bezeichnet).

Dieses Rechtsmittel, offensichtlich auf ersatzlose Aufhebung gerichtet, wurde damit begründet, dass der ehemalige Geschäftsführer im Zeitraum Jänner bis 2010 bis September 2011 89,04% der vorgeschriebenen Abgaben bezahlt habe. An die GKK seien

in diesem Zeitraum allerdings 90,94% gezahlt worden. Geringfügig höhere Prozentsätze (die jedoch im Einzelnen nicht genannt wurden) seien an Lieferanten, das Personal und an „sonstigen lohnabhängigen Abgaben“ gezahlt worden. Des weiteren wurde an beiliegende Aufstellungen verwiesen.

Bei diesen Aufstellungen handelte es sich jedoch lediglich um Ablichtungen von bereits existenten Listen bzw. Konten, die mit dem Haftungsverfahren selbst nichts zu tun hatte. So wurde eine Liste von etwa 120 Gläubigem vorgelegt, an welche 20% Quotenzahlungen geleistet worden seien. Aus anderen Konten sind neben Dienstnehmern über 70 Kreditoren ersichtlich, ohne dass jedoch im einzelnen dargestellt worden wäre, wie hoch die diesen Gläubigern zu den einzelnen Fälligkeiten zustehenden Forderungen gewesen wären, in welcher Höhe sich die jeweiligen Auszahlungen belaufen hätten bzw. welche Mittel zu den jeweiligen Zeitpunkten zur Verfügung gestanden wären. Damit ist der Beschwerdeführer dem ihm obliegenden Nachweis der Einhaltung des Gleichbehandlungsgrundsatzes nicht nachgekommen.

Hinsichtlich der lohnabhängigen Abgaben ist zudem anzuführen, dass gemäß § 78 Absatz 1 EStG bei jeder Lohnzahlung die auf die ausgezahlten Beträge entfallende Lohnsteuer einzubehalten und an das Finanzamt abzuführen gewesen wäre; diese Abgaben sind nämlich vom Gleichbehandlungsgrundsatz nicht umfasst. Wie bereits im Haftungsbescheid zutreffend angeführt, ist auch bei nur geringeren zur Auszahlung vorgesehenen Mitteln von eben diesen Mitteln die anteilmäßige Steuer zu berechnen und einzubehalten und nur der Rest auszuzahlen. Das Problem, dass für die Steuer keine Mittel mehr vorhanden wären, ergibt sich schon deswegen nicht, weil ja die Bestimmung des § 78/1 ausdrücklich auf tatsächlich ausgezahlte Löhne anzuwenden ist. In der Verletzung dieser Verpflichtung ist nach der Judikatur auf jeden Fall schuldhaftes Verhalten zu sehen (siehe den Haftungsbescheid vom 8.7.2014 und die dort angeführte Judikatur).

Dennoch war der ursprüngliche Haftungsbetrag zu reduzieren, da nach Aktenlage ein Teil der ursprünglich vorgeschriebenen Abgaben bereits entrichtet worden war.

Somit war spruchgemäß zu entscheiden.“

Mit Vorlageantrag vom 21. Oktober 2015 stellte der Bf durch seinen Vertreter den Antrag auf Entscheidung über die Bescheidbeschwerde durch das Verwaltungsgericht.

Weiters beantragte er gem. § 272 Abs. 2 BAO die Entscheidung über den Vorlageantrag durch den Senat und gem. § 274 Abs.1 BAO, dass vor diesen mündlich verhandelt werde.

In der Beschwerdeverhandlung führte der Bf ergänzend aus, dass im Bezug auf die haftungsgegenständlichen lohnabhängigen Lohnabgaben aus der Aktenlage nicht ersehen werden könne, ob diese ausbezahlt worden seien.

Zur Umsatzsteuer 6/2011, fällig gewesen am 15.8.2011, somit ca 5 Wochen vor Konkursöffnung, sei auszuführen, dass in diesem 5-wöchigem Zeitraum der Rückstand am Abgabekonto sogar verringert worden und daher von der Logik her nahezu

auszuschließen sei, dass die Abgabenbehörde insoweit in vollem Umfang benachteiligt worden sei.

Bei Übernahme der steuerlichen Vertretung des Bf habe der Vertreter die Unterlagen vom vormaligen Steuerberater angefordert, um einen Gleichbehandlungsnachweis erbringen zu können, der deswegen auch nicht schwierig zu erbringen gewesen wäre, weil er nur zwei Monate umfasst hätte. Von der bisherigen Steuerberatungskanzlei seien die elektronischen Buchhaltungsunterlagen übermittelt worden. Jedoch seien diese Unterlagen passwordgesichert und dieses Passwort habe bis heute nicht ermittelt werden können.

#### ***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.*

Unbestritten ist, dass dem Bf als selbstständig vertretungsbefugtem Geschäftsführer der Abgabepflichtigen laut Eintragung im Firmenbuch von 30. April 2003 bis zur Eröffnung des Konkursverfahrens mit Beschluss des Gs vom Da1 die Erfüllung der abgabenrechtlichen Pflichten der Gesellschaft oblag.

Die ebenfalls nicht bestrittene Uneinbringlichkeit der Abgabenforderungen bei der GmbH stand mit Beschluss des Gs vom Da2 für die die Ausgleichsquote übersteigenden Abgabenschulden fest (vgl. VwGH 22.09.1999, 96/15/0049, 26.5.2004, 99/14/0218).

Entsprechend der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (Erkenntnis vom 19. November 1998, 97/15/0115) ist es im Falle der Uneinbringlichkeit der Abgaben bei der Gesellschaft Sache des Geschäftsführers darzutun, weshalb er nicht Sorge getragen hat, dass die Gesellschaft die anfallenden Abgaben rechtzeitig entrichtet hat, widrigenfalls die Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung annehmen darf. In der Regel wird nämlich nur der Geschäftsführer jenen ausreichenden Einblick in die Gebarung der GmbH haben, der ihm entsprechende Behauptungen und Nachweise ermöglicht.

Bezüglich der mit Haftungsbescheid geltend gemachten Lohnsteuer ergibt sich die schuldhafte Verletzung der Vertreterpflichten durch deren Nichtabfuhr durch den Bf nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 13.3.1991, 90/13/0143) aus der Bestimmung des § 78 Abs. 3 EStG, wonach jede Zahlung voller vereinbarter Arbeitslöhne, wenn die zur Verfügung stehenden Mittel nicht auch für die darauf

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

Hatte der Geschäftsführer Gesellschaftsmittel zur Verfügung, die zur Befriedigung sämtlicher Schulden der Gesellschaft nicht ausreichten, so ist er nur dann haftungsfrei, wenn er im Verwaltungsverfahren nachweist, dass er die vorhandenen Mittel zur anteiligen Befriedigung aller Verbindlichkeiten verwendet und somit die Abgabenschulden nicht schlechter behandelt hat. Wenn die Behauptung und Nachweisung des Ausmaßes der quantitativen Unzulänglichkeit der in den Fälligkeitszeitpunkten der Abgaben zur Verfügung stehenden Mittel im Verwaltungsverfahren unterlassen wird, kommt eine Beschränkung der Haftung bloß auf einen Teil der uneinbringlichen Abgabenschulden nicht in Betracht.

Dass für die Entrichtung der haftungsgegenständlichen Abgaben keine Mittel zur Verfügung gestanden wären, wurde vom Bf nicht behauptet. Bestätigt wird das Vorhandensein von Mittel für die Entrichtung der haftungsgegenständlichen Abgaben auch durch die laut Kontoabfrage bis zur Konkurseröffnung erfolgten Überweisungen (16. September 2011: € 30.978,01, 23. September 2011: € 29.313,51) auf das Abgabenkonto der Primärschuldnerin, zumal nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 28.5.2008, 2006/15/0322) die Tatsache der teilweisen Abgabenentrichtung auf das Vorhandensein liquider Mittel schließen lässt.

Zudem wurde vom Bf vorgebracht, dass der Masseverwalter mehr als € 176.000,00 zurückforderte, da diese allein zwischen 15. Juli 2011 und der Konkurseröffnung vom Geschäftsführer an die Finanzbehörde überwiesen wurden. Davon wurde von der Abgabenbehörde allerdings nur der Betrag von € 51.000,00 anerkannt.

Laut Rückstandsaufgliederung zum 23. September 2011 hafteten die mit Haftungsbescheid geltend gemachten Abgabenbeträge bereits bei Konkurseröffnung unberichtet aus, sodass von einem Wiederaufleben bereits entrichteter haftungsgegenständlicher Abgabenansprüche aufgrund dieser Rückzahlung an den Masseverwalter nicht auszugehen ist.

Dem Einwand, dass nach beiliegenden Aufstellungen im Zeitraum zwischen Jänner 2010 und September 2011 Abgaben im Ausmaß von € 1.045.212,10 vorgeschrieben und davon € 930.614,57 (89,04%) bezahlt wurden, vergleichsweise an die GKK 90,94% und bei den Lieferanten, dem Personal und den sonstigen lohnabhängigen Abgaben geringfügig höhere Prozentsätze gezahlt wurden, wurde bereits mit Beschwerdevorentscheidung entgegnet, dass der Bf damit den Nachweis der Einhaltung des Gleichbehandlungsgrundsatzes nicht erbracht hat.

Zur eingewendeten Vernichtung sämtlicher Unterlagen für den betreffenden Zeitraum im Zuge eines Reinigungseinsatzes ist zu bemerken, dass nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 7.9.1990, 89/14/0132) den Haftenden die gleiche Offenlegungs- und Wahrheitspflicht wie den Abgabepflichtigen trifft, sodass er für die Möglichkeit des Nachweises seines pflichtgemäßem Verhaltens vorzusorgen hat. Wer

weiß, dass Unterlagen zu Beweiszwecken bedeutsam sind, riskiert bei ihrem Verlust, dass diese Vorgangsweise - vor allem, soweit ihn eine erhöhte Mitwirkungspflicht trifft - in freier Beweiswürdigung entsprechend berücksichtigt wird (vgl. *Ritz*, BAO<sup>4</sup> § 132 Tz. 9).

Allerdings wurde die Haftung bereits mit Beschwerdevorentscheidung vom 21. September 2015 auf Abgaben im Betrag von € 89.880,11 eingeschränkt, sodass aufgrund der gebotenen Beurteilung des Vorlageantrages nach dem zu erschließenden Ziel des Parteienschrittes (vgl. VwGH 27.01.2005, 2004/16/0101) davon auszugehen ist, dass nur noch die Haftung für die in der Beschwerdevorentscheidung enthaltenen Abgaben Gegenstand des Beschwerdeverfahrens ist.

Hinsichtlich der mit Haftungsbescheid geltend gemachten Haftung für Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für 2009 ist zu bemerken, dass diese in Jahresbeträgen bzw. Pauschalbeträgen für 5 Monate ohne nähere Aufgliederung festgesetzt wurden.

Gemäß § 79 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes 1988 hat der Arbeitgeber die gesamte bei jeder Lohnzahlung an den Arbeitnehmer einzubehaltende Lohnsteuer für einen Kalendermonat spätestens am 15. Tag nach Ablauf des Kalendermonats in einem Betrag an das Finanzamt der Betriebsstätte abzuführen.

Gemäß § 43 Abs. 1 des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967 ist der Dienstgeberbeitrag vom Dienstgeber für jeden Monat bis spätestens zum 15. Tag des nachfolgenden Monats an das Finanzamt zu entrichten.

Da der Bf somit von der Abgabenbehörde nicht in die Lage gesetzt wurde, konkret vorzubringen, weshalb er welche Abgabe nicht (vollständig) abgeführt oder entrichtet hat, und so den ihm auferlegten Entlastungsbeweis zu erbringen, war der angefochtene Haftungsbescheid vom 17. Oktober 2013 auch hinsichtlich dieser Abgabenbeträge in Höhe von € 9.630,36, € 2.583,97 und € 234,82 wegen der vom Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 30. Jänner 2014, Zl. 2013/16/0199, auf dessen Ausführungen im Übrigen verwiesen wird, dadurch festgestellten Rechtswidrigkeit aufzuheben.

Nach der Begründung des Haftungsbescheides wurde der über das Vermögen der Gesellschaft eröffnete Konkurs nach rechtskräftiger Bestätigung des Sanierungsplanes mit einer Quote von 20% aufgehoben, sodass die Uneinbringlichkeit der Abgabenforderungen bei der GmbH lediglich hinsichtlich der die Ausgleichsquote übersteigenden Abgabenschulden gegeben ist.

Aus der Übereinstimmung der Beträge laut Rückstandsaufgliederung zum 23. September 2011 und Haftungsbescheid geht auch hervor, dass die haftungsgegenständlichen Beträge nicht um die Quote von 20% vermindert wurden, sodass sich bei Berücksichtigung der Quote von 20% folgende verbleibende Haftungsbeträge ergeben:

Abgabenart	Zeitraum	Höhe in Euro
------------	----------	--------------

Umsatzsteuer	06/2011	44.183,28
Lohnsteuer	05/2011	10.303,20
Dienstgeberbeitrag	05/2011	4.767,70
Dienstgeberbeitrag	07/2011	7.889,87
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	05/2011	434,39
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	07/2011	716,50
Summe:		68.294,94

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

Auf Grund des Vorliegens der Voraussetzungen des § 9 Abs. 1 BAO erfolgte somit die Inanspruchnahme des Bf für die laut Kontoabfrage vom 4. Oktober 2017 nach wie vor unberichtet aushaftenden Abgabenschuldigkeiten der S-GmbH im Ausmaß von € 68.294,94 zu Recht.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

### **Zulässigkeit einer Revision**

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig, da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt.

Einer Rechtsfrage kommt grundsätzliche Bedeutung zu, wenn das Erkenntnis von vorhandener Rechtsprechung des VwGH abweicht, diese uneinheitlich ist oder fehlt.

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