

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin in der Beschwerdesache des Beschwerdeführers, vertreten durch die Rechtsanwälte Rechtsanwälte, über die Beschwerde vom 21.02.2014 gegen den Haftungsbescheid gemäß § 9 BAO des Finanzamtes vom 22.01.2014 zu Recht erkannt:

Der angefochtenen Haftungsbescheid wird abgeändert.

Die Haftungsschuld wird auf die Lohnsteuer 2010 in Höhe von 3.332,10 Euro eingeschränkt.

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

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (=Bf.) war in der Zeit vom 09.04.2005 bis zur Eröffnung des Konkurses am 2011 angestellter Geschäftsführer einer GmbH. Er hatte keine Kapitalanteile inne.

Über das Vermögen der GmbH wurde in der Folge der Konkurs eröffnet.

Der Konkurs wurde nach Schlussverteilung einer Quote von 8,2140% am 2013 aufgehoben.

Die GmbH wurde am M/2013 von amtswegen im Firmenbuch gelöscht.

Mit dem angefochtenen Bescheid vom 22.01.2014 wurde der Bf. für offene Abgabenschuldigkeiten der GmbH gemäß § 9 BAO in Verbindung mit den §§ 80 ff. BAO zur Haftung herangezogen.

Der Bf. brachte am 24.02.2014 Beschwerde gegen den Haftungsbescheid ein.

Er machte darin geltend, dass er im Wesentlichen alle Gläubiger gleich behandelt habe und nur die wichtigsten Zahlungen zur Aufrechterhaltung des Betriebes getätigt habe.

Im Übrigen sei von den haftungsgegenständlichen Abgaben die letztgültige Konkursquote im Ausmaß von 8,58494% abzuziehen.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 08.07.2014 wurde der Beschwerde insoweit stattgegeben als die haftungsgegenständlichen Beträge um die Konkursquote gekürzt wurden.

Im Übrigen wurde die Beschwerde abgewiesen, da der Bf. dem Finanzamt keine Aufstellung der Verbindlichkeiten, Tilgungen und vorhandenen liquiden Mittel zu den jeweiligen Fälligkeitstagen der haftungsgegenständlichen Abgaben vorgelegt hatte. Dem Bf. war der Nachweis der Gleichbehandlung des Abgabengläubigers mit den übrigen Gläubigern nicht gelungen.

Das Finanzamt verwies in der Beschwerdevorentscheidung außerdem auf eine massive Gläubigerbevorzugung der Gläubigerin "Bergbau" und die Auszahlung eines Betrages von rund 4.000 Euro an einen weiteren Geschäftsführer.

Der Bf. wurde danach wie folgt zur Haftung herangezogen:

Nummer	Abgabenart	Zeitraum	Höhe in Euro	Fälligkeit
1	Umsatzsteuer	11/2010	1.752,66	17/01/11
2	Pfändungsgebühr	2010	162,67	07/12/10
3	Barauslagenersatz	2010	0,50	07/12/10
4	Säumniszuschlag 1 Umsatzsteuer 08/10	2010	135,82	16/12/10
5	Säumniszuschlag 1 Umsatzsteuer 09/10	2010	127,81	17/01/11
6	Umsatzsteuer	12/10	8.348,26	15/02/11
7	Körperschaftsteuer	1.Qu/2011	394,91	15/02/11
8	Säumniszuschlag 2 Umsatzsteuer 07/10	2010	54,62	17/02/11
9	Säumniszuschlag 1 Lohnst 11/10	2010	82,34	17/02/11
10	Säumniszuschlag 1	2010	97,34	17/02/11

	Umsatzsteuer 10/10			
11	Pfändungsgebühr	2011	282,81	17/02/11
12	Barauslagenersatz	2011	0,50	17/02/11
13	Lohnsteuer	01/11	2.046,59	15/02/11
14	Dienstgeberbeitrag	01/11	953,55	15/02/11
15	Zuschlag zum DB	01/11	84,76	15/02/11
16	Pfändungsgebühr	2011	459,85	11/03/11
17	Barauslagenersatz	2011	0,50	11/03/11
18	Säumniszuschlag 1 Umsatzsteuer 11/10	2011	218,40	16/03/11
19	Stundungszinsen	2011	88,42	15/03/11
20	Lohnsteuer	02/11	1.949,77	15/03/11
21	Dienstgeberbeitrag	02/11	987,21	15/03/11
22	Zuschlag zum DB	02/11	87,75	15/03/11
23	Zuschlag zum DB	2008	30,83	15/01/09
24	Lohnsteuer	2010	3.046,04	17/01/11
25	Zuschlag zum DB	2010	35,08	17/01/11
26	Dienstgeberbeitrag	2010	377,98	17/01/11
27	Dienstgeberbeitrag	2008	330,26	15/01/09
28	Kfz-Steuer	01.12.10	347,08	15/02/11
Summe				22.484,31

Mit Eingabe vom 08.08.2014 brachte der Bf. einen Vorlageantrag ein.

Er führte darin aus, dass die GmbH Forderungen an die Bergbau in Höhe von 97.414,40 Euro mit Gegenforderungen in Höhe von 65.263,84 gegenverrechnet habe.

Lediglich 2.661,99 Euro seien mittels Banküberweisung am 10.11.2010 an die Gläubigerin entrichtet worden.

Laut Saldenliste zahlte die GmbH an die Bergbau im Wege der Gegenverrechnung nachstehende Beträge in Euro:

Datum	Betrag
30.06.2010	31.761,69
31.07.2010	9.504,00
31.07.2010	9,20
31.07.2010	2.712,00
31.07.2010	16.994,80
31.08.2010	23.988,95
<i>Summe</i>	<i>84.970,64</i>

Zusätzlich erfolgt am 10.11.2010 eine Zahlung über die Bank in Höhe von 2.661,99 Euro.

Die Zahlung an den weiteren Geschäftsführer in Höhe von 4.632 Euro erfolgte im November 2010 und habe dieser Geschäftsführer diese Auszahlung selbst veranlasst. Der Bf. habe darauf keinen Einfluss gehabt.

Mit Vorhalt vom 18.12.2015 forderte das Bundesfinanzgericht den Bf. auf, zum Nachweis der Gleichbehandlungspflicht, jene Beträge bekannt zu geben, die bei Gleichbehandlung sämtlicher Gläubiger zu den jeweiligen Fälligkeiten der strittigen *haftungsgegenständlichen* Abgaben zu entrichten gewesen wären.

Mit Eingabe vom 16.06.2016 legte die Bf. dem Bundesfinanzgericht eine Aufstellung über die vorhandenen liquiden Mittel und Verbindlichkeiten zwischen den jeweiligen Fälligkeiten der Abgaben vor.

Diese Aufstellung beinhaltet nachstehendes Ergebnis (bis auf geringfügige Ausnahmen waren sämtliche vom Haftungsbescheid erfassten Abgaben zwischen dem 07.12.2010 und dem 16.03.2011 fällig) :

1)

Zeitraum 15.11. 2010 bis 15.12.2010 (Aufstellung A 1)

Danach tilgte die GmbH im oa. Zeitraum Finanzamtsverbindlichkeiten im Ausmaß von 33,68%.

Der durchschnittlich mögliche Tilgungsprozentsatz auf Grund der vorhandenen liquiden Mittel betrug 8,14 %.

2)

Zeitraum 15.12.2010 bis 17.01.2011 (Aufstellung B 1)

In diesem Zeitraum betrug die Finanzamtsquote 31,06 %, die Durchschnittsquote 8,76%.

3)

Zeitraum 17.01.2011 bis 15.02.2011 (Aufstellung C 1)

In diesem Zeitraum betrug die Finanzamtsquote 0%, die Durchschnittsquote 0,65%.

4)

Zeitraum 15.02.2011 bis 15.03.2011 (Aufstellung D 1)

In diesem Zeitraum betrug die Finanzamtsquote 0%, die Durchschnittsquote 2,02%.

5)

Zeitraum 15.03.2011 bis 13.04.2011 (Aufstellung G 1)

In diesem Zeitraum betrug die Finanzamtsquote 0%, die Durchschnittsquote 1,28%.

Diese Aufstellung wurde dem Finanzamt mit Vorhalt vom 07.07.2016 übermittelt.

Im Vorhalt äußerte das Bundesfinanzgericht, dass dem Bf. nach seiner Ansicht der Nachweis der Gleichbehandlung des Abgabengläubigers mit Ausnahme der Lohnabgaben gelungen sei.

Das Finanzamt wurde zur Stellungnahme aufgefordert.

Mit Eingabe vom 19.07.2016 gab das Finanzamt bekannt, dass es sich der Ansicht des Bundesfinanzgerichtes anschließe.

In der mündlichen Verhandlung am 31.08.2016 führte der Bf. aus, dass seit Jänner 2011 keine Löhne ausbezahlt worden seien.

Auf die Frage warum für nichtbezahlte Löhne die Lohnsteuerschuld gemeldet worden sei, gab der Bf. an, dass er sich das nur so erklären könne, dass er der für die Lohnverrechnung zuständigen Steuerberatung die Aufzeichnungen der geleisteten Dienstnehmerstunden, nicht jedoch die Höhe der ausbezahnten Löhne weitergeleitet habe.

Mittlerweile habe die nunmehrige Steuerberatung die Kontoauszüge an Hand derer die ausbezahnten Löhne und die für Jänner und Februar 2011 geschuldete Lohnsteuer ermittelt werden könne, erhalten.

Zu diesem Zwecke wurde die Verhandlung vertagt und vereinbart, dass der Bf. gemeinsam mit dem Finanzamt die Höhe der geschuldeten Lohnsteuer Jänner und Februar 2011 ermitteln werde.

Mit Eingabe vom 23.09.2016 teilte das Finanzamt dem Bundesfinanzgericht mit, dass der Bf. nachgewiesen habe, dass die für Jänner und Februar geschuldeten Löhne auf Verbindlichkeiten gebucht und nicht ausbezahlt worden seien. Die haftungsgegenständliche dem Finanzamt gemeldete Lohnsteuer für Jänner und Februar 2011 werde folglich nicht geschuldet.

Zum Nachweis wurden die entsprechenden Buchhaltungsunterlagen übermittelt.

Der Bf. nahm den Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung mit Eingabe vom 18.11.2016 zurück.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen

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

Nach § 80 Abs. 1 BAO haben u.a. die zur Vertretung juristischer Personen berufenen Personen 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.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hat der Vertreter darzutun, aus welchen Gründen ihm die Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten unmöglich war, widrigenfalls angenommen wird, dass die Pflichtverletzung schuldhaft war.

Die Verpflichtung eines Vertreters nach § 80 BAO hinsichtlich der Lohnsteuer geht über das Gebot der gleichmäßigen Behandlung aller Schulden (aller Gläubiger) hinaus. Aus den Bestimmungen des § 78 Abs. 3 EStG 1988 ergibt sich vielmehr die Verpflichtung, dass die geschuldete Lohnsteuer jeweils zur Gänze zu entrichten ist (vgl. Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar, 4. Auflage, § 9, Tz. 11d mit Hinweisen auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, siehe bspw. auch VwGH 22.04.2008).

Gemäß § 78 Abs. 3 EStG 1988, hat der Arbeitgeber, wenn die Mittel zur Auszahlung des vollen vereinbarten Arbeitslohnes nicht ausreichen, von dem tatsächlich zur Auszahlung gelangenden niedrigeren Betrag die Lohnsteuer zu berechnen und einzubehalten.

Daraus ergibt sich, dass jede vom Vertreter vorgenommene Zahlung voller vereinbarter Arbeitslöhne, wenn die zur Verfügung stehenden Mittel nicht auch für die darauf entfallende Lohnsteuer ausreichen, eine abgabenrechtliche Pflichtverletzung mit den Rechtsfolgen des

§ 9 Abs. 1 BAO darstellt (vgl. VwGH 19.02.2002, 98/14/0189, VwGH 21.01.2004, 2002/13/0218, VwGH 15.12.2004, 2004/13/0146, VwGH 03.09.2008, 2006/13/0121, VwGH 05.04.2011, 2009/16/0106).

Nach § 78 Abs 3 EStG 1988 hat nämlich 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 und in der Folge auch abzuführen.

Auch der Umstand, dass im Zeitpunkt der "Nachforderung" der Lohnsteuer auf Grund einer Lohnsteuerprüfung keine flüssigen Mittel mehr zur Verfügung standen, ist für

die Inanspruchnahme des Bf. als Haftenden nicht maßgeblich. Im Übrigen ist die Verbindlichkeit an Lohnsteuer nicht erst im Zeitpunkt der "Nachforderung", sondern bereits im Zeitpunkt des Zufließens der steuerabzugspflichtigen Einkünfte entstanden ist (vgl. § 4 Abs. 2 lit. a Z. 3 BAO, siehe ua. VwGH 22.02.1996, 94/13/0088).

Bei Betrauung Dritter (z.B.: Angestellter) mit den abgabenrechtlichen Pflichten besteht die Haftung vor allem bei Verletzung von Auswahl und Überwachungspflichten (VwGH 19.11.1998, 98/15/0159, VwGH 31.01.2001, 95/13/0261, VwGH 16.09.2003, 2000/14/0106). Der Vertreter der steuerpflichtigen Gesellschaft hat das Personal in solchen Abständen zu überwachen, die es ausschließen, dass ihm die Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten, insbesondere die Verletzung abgabenrechtlicher Zahlungspflichten verborgen bleiben (VwGH 26.06.2000, 95/17/0612, 16.09.2003, 2000/14/0106, VwGH 28.01.2007, 2007/15/0164).

Auch die Beauftragung eines Wirtschaftstreuhänders mit der Wahrnehmung der Abgabenangelegenheiten vermag den Vertreter (z.B Geschäftsführer der GmbH) nicht zu exkulpieren, wenn er seinen zumutbaren Informations- und Überwachungspflichten nicht nachkommt. Der Vertreter hat beauftragte Personen nämlich zumindest in solchen Abständen zu überwachen, die es ausschließen, dass ihm Steuerrückstände verborgen bleiben (z.B.: VwGH 19.11.1998, 98/15/0159, VwGH 21.10.2003, 2001/14/0099).

Im Beschwerdefall konnte der Beschwerdeführer nachweisen, dass die Löhne für Jänner und Februar 2011 nicht ausbezahlt worden waren und dass es auf Grund eines Kommunikationsfehlers mit der steuerlichen Beratung zur Meldung der Lohnsteuer gekommen ist. Der Bf. wird hinsichtlich dieser Abgaben aus der Haftung entlassen.

Die Lohnsteuernachforderung 2010 ist das Ergebnis einer abgabenbehördlichen Prüfung. Die der Nachforderung zu Grunde liegenden Löhne und Gehälter wurden ausbezahlt, sodass dieser Betrag, bei dem es sich um reine Abfuhrdifferenzen (Differenz zwischen geschuldeter und erklärter Lohnsteuer) handelt, auch geschuldet wurde.

Dass die Bf. zum Zeitpunkt der Fälligkeit dieser Nachzahlung (17.01.2011) nicht mehr über die Mittel zu deren Entrichtung verfügte, ist laut der oben zitierten umfangreichen Judikatur des VwGH für die Inanspruchnahme zur Haftung unmaßgeblich.

Die Haftung hinsichtlich der Lohnsteuernachforderung 2010 in Höhe von 3.332,10 Euro bleibt danach aufrecht.

Hinsichtlich der übrigen vom angefochtenen Haftungsbescheid erfassten Abgabenverbindlichkeiten ist auszuführen:

Die Haftung umfasst nur jenen Betrag, der infolge Verletzung des Gleichbehandlungsgrundsatzes uneinbringlich geworden ist. Das heißt, nur jener Betrag, um den bei gleichmäßiger Behandlung sämtlicher Gläubiger die Abgabenbehörde mehr erlangt hätte, als sie infolge des pflichtwidrigen Verhaltens des Vertreters tatsächlich bekommen hat (zB VwGH 24.10.2000, 95/14/0090, VwGH 29.3.2001, 2000/14/0149, VwGH 16.9.2003, 2003/14/0040, VwGH 27.01.2011, 2009/16/0108).

Vorausgeschickt wird, dass die vom Finanzamt angenommene Gläubigerbevorzugung an die Bergbau nicht stattgefunden hatte, da die Bf. nachweisen konnte, dass sämtliche Zahlungen vor dem Haftungszeitraum lagen.

Bei Verletzung der Gleichbehandlungspflicht tritt die Haftung im Sinne des § 9 ABO nur anteilig ein. Nämlich mit jenem Teilbetrag, der bei Beachtung des Gleichbehandlungsgrundsatzes zu entrichten gewesen wäre (VwGH 27.08.2008, 2006/15/0010).

Dem Vertreter obliegt nach der Judikatur des VwGH der Nachweis, welcher Betrag bei Gleichbehandlung sämtlicher Gläubiger bezogen auf die jeweiligen Fälligkeiten unter Berücksichtigung der vorhandenen liquiden Mittel an die Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre (zB VwGH 27.04.2005, 2004/14/0030, VwGH 02.09.2009, 2007/15/0039, VwGH 25.11.2009, 2008/15/0263, VwGH 23.10.2010, 2007/13/0137, VwGH 27.01.2011, 2009/16/0108).

Die Haftung des § 9 BAO setzt ua. die Kausalität zwischen Pflichtverletzung und Uneinbringlichkeit voraus. Besteht aber nur die Pflicht zur anteiligen Entrichtung, so ist die Verletzung dieser Pflicht nur kausal für den anteiligen Abgabenausfall (nicht jedoch für die Abgabe zur Gänze).

Auf Grund der vorgelegten, auch vom Finanzamt anerkannten Aufstellungen betreffend die Gleichbehandlung des Abgabengläubigers, konnte der Bf. nachweisen, dass im Zeitraum 15.12.2010 bis 17.01.2011 die Finanzamtsquote 31,06%, die Durchschnittsquote hingegen nur 8,76% betrug.

In den Folgeperioden lag die Abgabenquote nur marginal unter der Durchschnittsquote. Derartige geringe Abweichungen sind jedoch in Kauf zu nehmen und sind auf die Komplexität des Zahlungswesens zurückzuführen.

Im Übrigen sind davon auch Festsetzungen wie die Dienstgeberbeiträge 2010 und 2008 sowie die Zuschläge zum Dienstgeberbeitrag 2008 und 2010 erfasst. Diese Abgaben konnten seitens des Finanzamtes nicht monatsweise aufgegliedert werden.

Anders als bei der Lohnsteuer vertritt der VwGH dazu die Ansicht, dass wegen des Nachweises der Gleichbehandlung eine periodengerechte Aufgliederung der geschuldeten Beträge zu erfolgen hat, andernfalls die Abgabe im Zuge des Ermessens nicht festzusetzen ist (VwGH 27.09.2012, 2009/16/0184, 22.04.2015, 2003/16/0208).

Diese Abgabenbeträge wären daher, auch wenn die Gleichbehandlung nicht nachgewiesen werden hätte können, aus der Haftung auszuscheiden.

Ermessen:

Das Finanzamt hat bei seiner Ermessensübung dargetan, dass die Geltendmachung der Haftung die letzte Möglichkeit der Durchsetzung des Abgabenanspruches darstellt und daher zur Vermeidung des endgültigen Abgabenausfalls aus Gründen der Zweckmäßigkeit die die Haftung geltend zu machen war. Die Ermessensübung des Finanzamtes wurde nicht bekämpft. Der Bf. hat auch nicht aufgezeigt, dass die Haftung wegen seiner persönlichen oder wirtschaftlichen Verhältnisse nicht geltend gemacht werden dürfe. Im

Übrigens ist darauf zu verweisen, dass selbst eine Vermögenslosigkeit oder das Fehlen von Einkünften des Haftungspflichtigen der Geltendmachung der Haftung nicht entgegenstünde (siehe bspw. VwGH 28.05.2008, 2006/15/0089, 18.10.2005, 2004/14/0112).

Über die Beschwerde war daher spruchgemäß zu entscheiden.

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 beruht auf der umfangreichen und einschlägigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes. Der Feststellung des entscheidungswesentlichen Sachverhaltes und dessen Einordnung unter die Rechtslage und die von der Rechtslage abgeleitete Judikatur durch das Bundesfinanzgericht ist aber einer Revision nicht zugänglich.

Die Revision ist daher nicht zulässig.

Graz, am 18. November 2016