

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter X. in der Beschwerdesache Bf. über die Beschwerde vom 29.07.2016 gegen den Haftungsbescheid der belangten Behörde - Finanzamt Graz-Stadt - vom 20.06.2016 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird 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 Schreiben der belangten Behörde vom 19.4.2016 (hinterlegt am 26.4.2016) wurde der Beschwerdeführer (Bf.) von der Tatsache in Kenntnis gesetzt, dass am Abgabenkonto der GmbH & Co KG einzeln aufgelistete Abgaben in Höhe von 55.029,63 € nach Beendigung des Konkursverfahrens noch unberichtet aushafteten. Die erlangte Insolvenzquote von 27,87754% sei bereits abgezogen worden. Daher werde die Geltendmachung der abgabenrechtlichen Haftung für den Bf. als für die GmbH (Komplementärin der GmbH & Co KG) verantwortlichen Geschäftsführer geprüft und er zur Erbringung des Nachweises vorliegenden Nichtverschuldens aufgefordert. Insbesondere wurden detaillierte Auskünfte über die zu den jeweiligen Fälligkeitstagen vorhandenen liquiden Mittel und deren Verwendung abverlangt.

Da dieses Schreiben unbeantwortet blieb, wurde der Bf. im angefochtenen Bescheid als verantwortlicher Geschäftsführer der Komplementär GmbH für die aushaftenden Abgabenverbindlichkeiten der GmbH & Co KG als Haftungspflichtiger in Anspruch genommen.

Bei den rückständigen Abgaben handelt es sich um Umsatzsteuer (USt) 2010, 2011, 2012, Vorauszahlungen an USt für die Monate 7, 8, 9, 10, 11 und 12/2013, 1 und 3/2014, Lohnsteuer 2010, Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag (DB) und Zuschlag zum DB für die

Monate 9, 10, 11, 12/2013, 1/2014 sowie Kammerumlage 7-9/2013 und 10-12/2013, einzeln aufgegliedert, von insgesamt 55.029,63 €. Jahresbescheide, Prüfungsbericht und Lohnabgabenprüfungsbericht waren dem Bescheid angeschlossen.

In sachverhaltsmäßiger Hinsicht führte der angefochtene Bescheid aus, mit Vorhalt vom 19.04.2016 sei der Bf. aufgefordert worden, Nachweise zu erbringen, welche Zahlungsmittel zur Verfügung gestanden seien und in welchem Ausmaß die anderen Gläubiger der GmbH & Co KG noch Befriedigung erlangten. Dieser Aufforderung sei er aber nicht nachgekommen. Im Jahr 2011 habe die GmbH & Co KG Umsätze im Jahr 2011 in Höhe von € 1.195.982,87, im Jahr 2012 € 1.219.676,69, im Jahr 2013 € 856.552,75 und im Jahr 2014 € 109.012,77 getätigt. Es sei daher davon auszugehen, dass Mittel der GmbH & Co KG zur Verfügung gestanden seien, um ihre Verbindlichkeiten zu bezahlen, und dass die vorhandenen Mittel nicht im gleichen Verhältnis zur Befriedigung der Schulden eingesetzt wurden. Der Bf. wäre zur anteilmäßigen Verteilung der liquiden Mittel nach dem Gleichbehandlungsgrundsatz verpflichtet. Durch die Nichtbeachtung dieses Grundsatzes für die Umsatzsteuer, den Dienstgeberbeitrag, den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag und die Kammerumlage habe er die abgabenrechtlichen Pflichten als Vertreter der GmbH & Co KG verletzt. Ihm obliege als Vertreter der GmbH & Co KG der Nachweis, welcher Betrag bei Gleichbehandlung sämtlicher Gläubiger bezogen auf die jeweiligen Fälligkeitszeitpunkte einerseits und das Vorhandensein liquider Mittel andererseits an die Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre. Da er trotz Aufforderung vom 19.04.2016 keine rechnerische Darstellung der quotenmäßigen Gleichbehandlung aller Gläubiger übermittelt habe, werde die Schlechterstellung des Finanzamtes zu 100% angenommen und die Haftung für den gesamten Abgabenzurückstand ausgesprochen. Eine Ausnahme vom Gleichheitsgrundsatz bestehe für Abfuhrabgaben, wie die Lohnsteuer. Reichten die dem Arbeitgeber zur Verfügung stehenden Mittel zur Zahlung des vollen vereinbarten Arbeitslohnes nicht aus, habe er die Lohnsteuer vom tatsächlich zur Auszahlung gelangenden niedrigeren Betrag zu berechnen und einzubehalten (§ 78 Abs. 3 EStG 1988). In solchen Fällen dürften Löhne somit nicht in voller Höhe ausbezahlt werden und seien (wie auch andere Schuldigkeiten) anteilig zu kürzen; die auf den gekürzten Lohnbetrag entfallende Lohnsteuer sei zur Gänze zu entrichten. Die Unterlassung der Abfuhr der Lohnsteuer stelle eine schuldhafte abgabenrechtliche Pflichtverletzung dar.

In seiner innerhalb offener Frist überreichten Beschwerde führte der Bf. aus, er sei bei Einhaltung des Gleichbehandlungsgrundsatzes verpflichtet gewesen, die Abgabenschulden nicht schlechter zu behandeln als die übrigen Schulden. Dieser Umstand liege gegenständlich vor und er lege eine entsprechende Darstellung der GmbH & Co in Liqu. für die Monate März bis August 2014 vor, woraus ersichtlich sei, dass die Abgabenschulden nicht schlechter als die übrigen Schulden gestellt wurden. Daher bestehe die von der belangten Behörde ausgesprochene Haftung zu Unrecht.

Daher werde beantragt, der Beschwerde Rechnung zu tragen und den Haftungsbescheid entsprechend des nachgewiesenen Verwendungseinsatzes neu zu berechnen.

In ihrer Beschwerdevorentscheidung führte die belangte Behörde aus, im Zuge der Beschwerde sei eine Aufstellung übermittelt worden, aus der die Verbindlichkeiten und die liquiden Mittel für den Zeitraum März/2014 bis August/2014 der Komplementär-GmbH hervorgehen.

Für die - dieses Haftungsverfahren betreffende - GmbH & Co **KG** wurde kein Nachweis für die Gläubigergleichbehandlung eingereicht. Da kein Liquiditätsstatus erbracht wurde, konnte nicht nachgewiesen werden, dass keine schuldhafte Pflichtverletzung abgabenrechtlicher Pflichten stattgefunden habe. Somit müsse die Abgabenbehörde davon ausgehen, dass die liquiden Mittel nicht gleichmäßig auf alle Gläubiger verteilt bzw. die Abgabenbehörde schlechter gestellt wurde als die anderen Gläubiger.

Da der öffentliche Auftrag zur Ergreifung aller Mittel vollstreckbare Abgaben einzubringen bei einer vorzuwerfenden Pflichtverletzung allfällige Einzelinteressen verdränge, sah sich die belangte Behörde veranlasst, die gesetzliche Vertreterhaftung im erforderlichen Ausmaß geltend zu machen.

In seinem Antrag auf Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht verwies der Bf. auf seine bisherigen Ausführungen und behielt sich ausdrücklich vor, weitere Ausführungen dem Bundesfinanzgericht zu übermitteln.

Am 12.12.2016 wurde die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht mit Vorlagebericht vorgelegt.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

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

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

*Die in Abgabenvorschriften geregelten persönlichen Haftungen werden durch Erlassung von Haftungsbescheiden geltend gemacht. In diesen ist der Haftungspflichtige unter Hinweis auf die gesetzliche Vorschrift, die seine Haftungspflicht begründet, aufzufordern,*

*die Abgabenschuld, für die er haftet, binnen einer Frist von einem Monat zu entrichten (§ 224 Abs. 1 BAO).*

Die Haftung nach § 9 BAO ist eine Ausfallhaftung und setzt die objektive Uneinbringlichkeit der betreffenden Abgaben im Zeitpunkt der Inanspruchnahme des Haftenden voraus. Eine weitere Voraussetzung zur Erfüllung des Tatbestandes des § 9 BAO ist eine schuldhafte Pflichtverletzung durch den Vertreter. Zu dessen Pflichten gehört es, für die Entrichtung der Abgaben Sorge zu tragen. Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist es Aufgabe des Geschäftsführers, darzutun, weshalb er den auferlegten Pflichten nicht entsprochen habe, insbesondere nicht habe Sorge tragen können, dass die Gesellschaft die angefallenen Abgaben entrichtet hat, widrigenfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung angenommen werden darf (VwGH 22.09.1999, 96/15/0049).

Der Vertreter haftet nicht für sämtliche Abgabenschulden des Vertretenen in voller Höhe, sondern - was sich aus dem Wort „insoweit“ in § 9 BAO eindeutig ergibt - nur in dem Umfang, in dem eine Kausalität zwischen der (schuldhafte) Pflichtverletzung des Vertreters und dem Entgang von Abgaben besteht (VwGH 22.09.1999, 96/15/0049).

Zur Lohnsteuer: Für Abgaben, die der Vertretene als Abfuhrverpflichteter nicht ordnungsgemäß abgeführt hat (z.B. Lohnsteuer nach § 82 EStG, Kapitalertragsteuer nach § 95 EStG, Steuerabzugsbeträge nach § 99 EStG) haftet der Vertreter in voller Höhe, und zwar auch dann, wenn liquide Mittel zur Abfuhr dieser Abgaben nicht oder nicht in ausreichendem Maß vorhanden waren (für die Lohnsteuer VwGH 05.04.2011, 2009/16/0106).

Zur Vermeidung eines zur Heranziehung zur Haftung relevanten Verschuldens hätten die anfallenden Abgabenverbindlichkeiten zumindest anteilig entrichtet werden müssen und die Löhne gemäß § 78 Abs. 3 EStG 1988 nur in einem entsprechend geringeren Ausmaß ausgezahlt werden dürfen (VwGH 29.06.1999, 99/14/0040).

Vor diesem rechtlichen Hintergrund war die Heranziehung des Bf. zur Haftung für die Lohnsteuer nicht als rechtswidrig zu erkennen, weil zur Vermeidung eines zur Heranziehung zur Haftung relevanten Verschuldens die Löhne gemäß § 78 Abs. 3 EStG 1988 nur in einem entsprechend geringeren Ausmaß (nämlich um die Beträge der dann anschließend abzuführenden Lohnsteuern) hätten ausgezahlt werden dürfen.

Zur Umsatzsteuer und den anderen haftungsgegenständlichen Abgaben (ausgenommen Lohnsteuer):

Ebenso wie bei den anderen Abgaben (mit Ausnahme von Lohnsteuer und Kapitalertragsteuer) ist es auch bei der Umsatzsteuer Sache des Geschäftsführers, die Gründe darzulegen, die ihn ohne sein Verschulden daran gehindert haben, die ihm obliegenden abgabenrechtlichen Verpflichtungen zu erfüllen, widrigenfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung gemäß § 9 Abs. 1 BAO angenommen werden darf. Der Geschäftsführer haftet für nicht entrichtete Abgaben der Gesellschaft auch dann, wenn die Mittel, die ihm für die Entrichtung aller Verbindlichkeiten der

Gesellschaft zur Verfügung standen, hiezu 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 18.10.1995, 91/13/0037).

Reichten die liquiden Mittel nicht zur Begleichung sämtlicher Schulden und haftet der Vertreter nur deswegen, weil er die Abgabenforderungen nicht wenigstens anteilig befriedigt und somit die Abgabengläubiger benachteiligt hat, so erstreckt sich die Haftung des Vertreters auch nur auf jenen Betrag, um den bei gleichmäßiger Behandlung sämtlicher Gläubiger die Abgabenbehörde mehr erlangt hätte als sie infolge des pflichtwidrigen Verhaltens des Vertreters tatsächlich bekommen hat (VwGH 22.09.1999, 96/15/0049).

Der Nachweis, welcher Betrag bei Gleichbehandlung sämtlicher Gläubiger - bezogen auf die jeweiligen Fälligkeitszeitpunkte einerseits und das Vorhandensein liquider Mittel andererseits - an die Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre, obliegt dem Vertreter. Vermag der Vertreter nachzuweisen, welcher Betrag bei anteilmäßiger Befriedigung der Forderungen an die Abgabenbehörde abzuführen gewesen wäre, so haftet er nur für die Differenz zwischen diesem und der tatsächlich erfolgten Zahlung. Wird dieser Nachweis nicht angetreten, kann dem Vertreter die uneinbringliche Abgabe zur Gänze vorgeschrieben werden. Nicht die Abgabenbehörde hat das Ausreichen der Mittel zur Abgabenentrichtung nachzuweisen, sondern der zur Haftung herangezogene Vertreter das Fehlen ausreichender Mittel. Reichen die Mittel zur Begleichung aller Verbindlichkeiten der Gesellschaft nicht aus, so hat der Vertreter nachzuweisen, dass die vorhandenen Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet wurden, andernfalls haftet der Geschäftsführer für die nicht entrichteten Abgaben der Gesellschaft (VwGH 22.09.1999, 96/15/0049).

Der Zeitpunkt, für den zu beurteilen ist, ob der Vertretene die für die Abgabenentrichtung erforderlichen Mittel hatte, bestimmt sich danach, wann die Abgaben bei Beachtung der abgabenrechtlichen Vorschriften zu entrichten gewesen wären (VwGH 23.01.2003, 2001/16/0291).

Das „Erfordernis der Gleichbehandlung aller Gläubiger der Gesellschaft“ durch deren Vertreter ergibt sich erst als Folge des vom Vertreter im Haftungsverfahren darzutuenden Fehlens ausreichender Mittel zur Befriedigung der Abgabenverbindlichkeiten (VwGH 25.04.2002, 99/15/0253).

Nur der Vertreter wird in der Regel jenen ausreichenden Einblick in die Gebarung des Vertretenen haben, der ihm entsprechende Behauptungen und Nachweise ermöglicht (VwGH 05.04.2011, 2009/16/0106). Die Abgabenbehörde ist nicht gehalten, im Wege einer Schätzung auf das Ausmaß der Ungleichbehandlung zu schließen, wenn dazu kein konkretes Vorbringen erstattet wird (VwGH 24.02.2010, 2005/13/0124). Der bloße Einwand alle Gläubiger gleich behandelt zu haben, ist kein entsprechend substantiiertes Vorbringen.

Es obliegt dem Beschwerdeführer nachzuweisen, welcher Betrag unter Einbeziehung der auf den Bankkonten eingegangenen Beträge bei Gleichbehandlung sämtlicher Gläubiger - bezogen auf die jeweiligen Fälligkeitszeitpunkte einerseits und das Vorhandensein liquider Mittel andererseits - an die Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre (VwGH 28.09.2004, 2001/14/0176).

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes lastet auf dem Vertreter auch die Verpflichtung zur Errechnung einer entsprechenden Quote und des Betrages, der bei anteilmäßiger Befriedigung der Forderungen der Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre (VwGH 28.02.2014, 2012/16/0001).

In die rechnerische Darstellung des Nachweises (Verhältnisrechnung) ist einzubeziehen:

- die gesamte Einnahmensituation (VwGH 25.04.2002, 99/15/0253),
- die gesamte Liquiditätssituation (VwGH 24.02.2011, 2009/16/0108),
- die freiwillig geleisteten Zahlungen (VwGH 27.08.2008, 2006/15/0010),
- die im Wege der Exekution entrichteten Beträge (VwGH 27.08.2008, 2006/15/0010),
- die Zahlungen, die zur Aufrechterhaltung des Geschäftsbetriebes erforderlich sind (etwa sog. Zug-um-Zug-Geschäfte: VwGH 09.11.2011, 2011/16/0064),
- die von der Gesellschaft getätigten „systemerhaltenden“ Ausgaben (z.B. Barzahlung neuer Materialien) beinhalten (VwGH 28.09.2004, 2001/14/0176).

Für den Ausgang des gegenständlichen Beschwerdeverfahrens (das Haftungsausmaß) ist es daher entscheidend, ob das Verwaltungsgericht unter Zugrundelegung der vorgelegten Aufstellungen und Quotenbehauptungen beurteilen kann, inwieweit der Bf. die vorhandenen (finanziellen) Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet, die Abgabenschulden daher im Verhältnis nicht schlechter behandelt hat als andere Verbindlichkeiten.

Da somit dem Vorbringen des Bf. im Verwaltungsverfahren - und auch seinen Ausführungen in der Beschwerde und deren Ergänzungen - nicht zu entnehmen ist, welche Mittel vorhanden waren und wie diese verwendet worden sind, hat der Bf. damit seine Obliegenheit darzutun, dass er den Abgabengläubiger nicht schlechter als andere Gläubiger behandelt hat und ihn daher kein Verschulden treffe, nicht ausreichend erfüllt (VwGH 29.06.1999, 98/14/0171).

Des Weiteren hat der Bf. die Errechnung einer entsprechenden Quote und des Betrages, der bei anteilmäßiger Befriedigung der Forderungen der Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre, unterlassen. Das Bundesfinanzgericht sieht sich nicht dazu veranlasst, von der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes bezüglich des zwingenden Erfordernisses der Errechnung einer entsprechenden Quote und des Betrages, der bei anteilmäßiger Befriedigung der Forderungen der Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre, durch den Bf. für die Nachweiserbringung abzurücken (23.03.2010, 2007/13/0137).

Da der Bf. den Nachweis, welcher Betrag bei anteilmäßiger Befriedigung der Forderungen an die Abgabenbehörde abzuführen gewesen wäre, nicht (ausreichend) angetreten hat, kann ihm die uneinbringliche Abgabe zur Gänze vorgeschrieben werden (VwGH 22.09.1999, 96/15/0049).

Für die Ermittlung des gegenständlichen Haftungsausmaßes ist es daher entscheidend, ob die belangte Behörde und das Bundesfinanzgericht unter Zugrundelegung der vorgelegten Aufstellungen und Quotenbehauptungen beurteilen kann, inwieweit der Bf. die vorhandenen (finanziellen) Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet, die Abgabenschulden daher im Verhältnis nicht schlechter behandelt hat als andere Verbindlichkeiten.

Aus der bloßen Vorlage einer Aufstellung für die Monate März-August 2014 der Komplementär-**GmbH** ist nicht dargetan, welche liquiden Mittel die **KG** zur Verfügung hatte. Abgesehen davon wurden hinsichtlich der fälligen Abgaben vom 15.2.2011 – 17.2.2014 überhaupt keine wie immer gearteten Unterlagen beigebracht.

Die beigebrachten Aufstellungen würden nicht einmal für die die GmbH betreffenden Abgabenverbindlichkeiten für den dargestellten Zeitraum ausreichen, weil sie lediglich die offenen Verbindlichkeiten am Monatsbeginn, die geleisteten Zahlungen, die hinzugekommenen und die am Monatsende noch offenen Verbindlichkeiten ausweisen. Weiters sind die Abgabenschuldigkeiten den sieben Verbindlichkeitenpositionen nicht zu entnehmen. Lediglich die Gemeindeabgaben sind bspw. mit 1.253,21 € per 31.8.2014 ausdrücklich erwähnt.

Da somit dem Vorbringen des Bf. im Verwaltungsverfahren, seinen Ausführungen in der Beschwerde und im Vorlageantrag nicht zu entnehmen ist, welche Mittel tatsächlich vorhanden waren und wie diese verwendet worden sind, hat der Bf. damit seine Obliegenheit darzutun, dass er den Abgabengläubiger nicht schlechter als andere Gläubiger behandelt hat und ihn daher kein Verschulden treffe, nicht erfüllt (VwGH 29.06.1999, 98/14/0171). Da der Bf. den Nachweis, welcher Betrag bei anteilmäßiger Befriedigung der Forderungen an die Abgabenbehörde abzuführen gewesen wäre, nicht (ausreichend) angetreten hat, kann ihm die uneinbringliche Abgabe zur Gänze vorgeschrieben werden (VwGH 22.09.1999, 96/15/0049).

Auf diese Umstände hat die belangte Behörde bereits in ihrer Beschwerdevorentscheidung hingewiesen. Die Heranziehung des Bf. zur Haftung erweist sich nicht als unzweckmäßig, weil das Legalitätsprinzip die Heranziehung zur Haftung bei Verschulden des Vertreters an der Uneinbringlichkeit der Abgaben grundsätzlich gebietet und eine allfällige derzeitige Uneinbringlichkeit beim Bf. es (auch im Hinblick auf sein Lebensalter und der weiteren beruflichen Tätigkeit) nicht ausschließt, dass künftig neu hervorkommendes Vermögen oder künftig erzielte Einkünfte zur Einbringlichkeit führen können (vgl. VwGH 14.12.2006, 2006/14/0044). Dagegensprechende Billigkeitsgründe wurden weder vom Bf. vorgebracht, noch lassen sich solche dem Verwaltungsakt entnehmen.

**Zulässigkeit der Revision:**

Gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes ist gemäß Art. 133 B-VG die Revision (nur) 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. Da diese Voraussetzungen im Beschwerdefall im Hinblick auf die oben wiedergegebene Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht vorliegen, war auszusprechen, dass die Revision unzulässig ist.

Graz, am 5. April 2018