

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch R in der Beschwerdesache M.L., (Bf.) über die Beschwerde vom 20.06.2014 gegen den Haftungsbescheid des Finanzamt Baden Mödling vom 13.5.2014 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 3.5.2016 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird insoweit stattgegeben, dass die Haftungsinanspruchnahme auf folgende Abgabenschuldigkeiten eingeschränkt wird:

Zeitraum	Abgabenart	Betrag
2008	Umsatzsteuer	€ 6.705,66
2009	Umsatzsteuer	€ 1.730,06
09/09	Umsatzsteuer	€ 2.800,00
11/09	Umsatzsteuer	€ 522,22
12/09	Umsatzsteuer	€ 4.439,27
04/10	Umsatzsteuer	€ 604,36
05/10	Umsatzsteuer	€ 1.994,85
06/07	Lohnsteuer	€ 151,52
07/07	Lohnsteuer	€ 2.033,63
12/09	Lohnsteuer	€ 282,70
04/10	Lohnsteuer	€ 101,07
10-12/07	Kammerumlage	€ 31,39
10-12/09	Kammerumlage	€ 56,58
01-03/10	Kammerumlage	€ 8,83
06/07	Dienstgeberbeitrag	€ 671,44
07/07	Dienstgeberbeitrag	€ 774,62
12/09	Dienstgeberbeitrag	€ 287,22
01/10	Dienstgeberbeitrag	€ 94,69
02/10	Dienstgeberbeitrag	€ 98,33
03/10	Dienstgeberbeitrag	€ 98,33
04/10	Dienstgeberbeitrag	€ 176,63
06/07	Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	€ 62,65
07/07	Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	€ 72,30
12/09	Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	€ 26,17
01/10	Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	€ 8,42
02/10	Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	€ 8,74

03/10 Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag € 8,74  
04/10 Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag € 15,70  
Summe € 23.866,12

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

### **Entscheidungsgründe**

Mit Haftungsbescheid vom 13.5.2014 wurde der Bf. für offene Abgabenschuldsigkeiten der  
Firma L.GmbH im Gesamtausmaß von € 36.867,50 zur Haftung herangezogen:

Zeitraum	Abgabenart	Betrag in €
2008	Umsatzsteuer	6.705,66
2009	Umsatzsteuer	1.730,06
09/09	Umsatzsteuer	2.800,00
11/09	Umsatzsteuer	522,22
12/09	Umsatzsteuer	4.439,27
04/10	Umsatzsteuer	604,36
05/10	Umsatzsteuer	1.994,85
06/07	Lohnsteuer	194,26
07/07	Lohnsteuer	2.607,22
08/07	Lohnsteuer	3.147,41
10/07	Lohnsteuer	3.366,11
11/07	Lohnsteuer	1.105,22
12/07	Lohnsteuer	1.013,92
12/09	Lohnsteuer	282,70
04/10	Lohnsteuer	101,07
10-12/07	Kammerumlage	40,24
10-12/09	Kammerumlage	56,58
01-03/10	Kammerumlage	8,83
06/07	Dienstgeberbeitrag	860,62
07/07	Dienstgeberbeitrag	993,10
08/07	Dienstgeberbeitrag	1.227,05
10/07	Dienstgeberbeitrag	1.142,58
11/07	Dienstgeberbeitrag	457,06
12/07	Dienstgeberbeitrag	189,61
12/09	Dienstgeberbeitrag	287,22
01/10	Dienstgeberbeitrag	94,69
02/10	Dienstgeberbeitrag	98,33

03/10 Dienstgeberbeitrag 98,33  
04/10 Dienstgeberbeitrag 176,63  
06/07 Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 80,32  
07/07 Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 92,69  
08/07 Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 114,52  
10/07 Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 106,64  
11/07 Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 42,66  
12/07 Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 17,70  
12/09 Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 26,17  
01/10 Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 8,42  
02/10 Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 8,74  
03/10 Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 8,74  
04/10 Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 15,70  
Summe 36.867,50

Zur Begründung wurde ausgeführt:

"Die Geltendmachung der Haftung (§ 224 Bundesabgabenordnung) gründet sich auf nachfolgende Umstände:

Gemäß § 80 Abs. 1 BAO haben 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, entrichtet werden.

Gemäß § 9 Abs. 1 leg. cit. haften die in § 80 Abs. 1 leg. cit. erwähnten Personen neben den durch sie vertretenen Abgabepflichtigen für die diese treffenden Abgaben insoweit, als die

Abgaben infolge schuldhafter Verletzung der ihnen auferlegten Pflichten nicht eingebracht werden können.

Gemäß § 1298 ABGB obliegt dem, der vorgibt, dass er an der Erfüllung seiner gesetzlichen

Verbindlichkeiten ohne sein Verschulden verhindert war, der Beweis.

Aus dem Zusammenhalt dieser Bestimmung ergibt sich, dass der gesetzliche Vertreter einer juristischen Person, der die Abgaben der juristischen Person aus deren Mitteln nicht entrichtet hat, für diese Abgaben haftet, wenn sie bei der juristischen Person nicht eingebracht werden können und er nicht beweist, dass er die Abgaben ohne sein Verschulden nicht entrichten konnte.

Sie sind unbestritten Geschäftsführer der Fa. L.GmbH, also einer juristischen Person, und daher gemäß § 18 GmbHG zu deren Vertretung berufen.

Zu den abgabenrechtlichen Pflichten des Geschäftsführers gehöre insbesondere dafür zu sorgen, dass die Abgaben aus den von ihm verwalteten Mitteln entrichtet würden. Würden die vorhandenen Mittel für die Entrichtung aller Verbindlichkeiten der Gesellschaft nicht ausreichen, so sei der Vertreter zur Befriedigung der Schulden im gleichen Verhältnis verpflichtet.

Über die Gesellschaft wurde am 10.03.2008 das Ausgleichsverfahren eröffnet und mit Beschluss vom 26.06.2008 des LG Wiener Neustadt das Ausgleichsverfahren nach

rechtskräftiger Bestätigung des angenommenen Ausgleiches aufgehoben.

Auf Grund des Beschlusses des Gerichtes zur GZ: S vom 08.10.2010 wurde das Sanierungsverfahren über die Fa. L.GmbH eröffnet. Nach Aufhebung des Konkurses mangels Kostendeckung steht die Uneinbringlichkeit der angeführten Abgaben bei der Primärschuldnerin fest.

Unbestritten ist Ihnen somit als Geschäftsführer der Fa. L.GmbH die Erfüllung der abgabenrechtlichen Pflichten der Gesellschaft bis zur Ausgleichseröffnung am 10.03.2008, sowie vom 26.06.2008 bis zur Eröffnung des Sanierungsverfahrens am 08.10.2010 oblegen sowie insbesondere im Rahmen dieser Verpflichtung die Sorgetragung für die rechtzeitige und vollständige Entrichtung der Abgaben. Die Umsatzsteuer ZR 2008,2009, 09/09, 11-12/09, 04-05/10 war nach Aufhebung des Ausgleichsverfahrens und vor Eröffnung des Sanierungsverfahrens fällig. Sie wurde jedoch nicht entrichtet.

Umsatzsteuer ist im Haftungsbescheid enthalten:

Hinsichtlich der Heranziehung zur Haftung für aushaftende Umsatzsteuer ist folgendes festzuhalten:

Gemäß § 21 Abs. 1 UStG 1972 bzw. 1994 hat der Unternehmer spätestens am fünfzehnten

Tag (Fälligkeitstag) des auf den Kalendermonat (Voranmeldezeitraum) zweitfolgenden Kalendermonates eine Voranmeldung bei dem für die Einhebung der Umsatzsteuer zuständigen Finanzamt einzureichen, in der die für den Voranmeldungszeitraum zu entrichtende Steuer (Vorauszahlung) oder der auf den Voranmeldungszeitraum entfallenden Überschuss unter entsprechender Anwendung des § 20 Abs. 1 und 2 und des § 16 leg. cit. selbst zu berechnen ist. Der Unternehmer hat eine sich ergebende Vorauszahlung spätestens am Fälligkeitstag zu entrichten.

Für die angegebenen Zeiträume wurde die Umsatzsteuer von Ihnen teilweise selbstbemessen bzw. ebenso nur teilweise beglichen.

Auch die rechtzeitige Abfuhr der haftungsgegenständlichen Lohnabgaben fällt in den Zeitraum Ihrer Verantwortung als Geschäftsführer der Gesellschaft.

Hinsichtlich der Lohnabgaben ist festzuhalten, dass die Verpflichtung des Geschäftsführers über das Gebot der gleichmäßigen Behandlung aller Schulden (bzw. aller Gläubiger)

hinausreicht. Reichen die einem Vertreter zur Verfügung stehenden Mittel nicht auch für die Entrichtung der auf die ausbezahlten Löhne entfallende Lohnsteuer aus, darf der Geschäftsführer gemäß § 78 Abs. 3 EStG nur einen entsprechend niedrigeren Betrag zur Auszahlung bringen, sodass die davon einbehaltene Lohnsteuer auch abgeführt werden kann. Wird dagegen die auf ausbezahlte Löhne entfallende Lohnsteuer nicht einbehalten und an das Finanzamt abgeführt, ist - ungeachtet der wirtschaftlichen Schwierigkeiten der Primärschuldnerin - von einer schuldhaften Pflichtverletzung des Geschäftsführers auszugehen.

Gemäß § 79 Abs. 1 Einkommensteuergesetz hat der Arbeitgeber die gesamte Lohnsteuer, die in einem Kalendermonat einzubehalten war, spätestens am fünfzehnten Tag nach Ablauf des Kalendermonates in einem Betrag an das Finanzamt der Betriebsstätte abzuführen.

Da Sie also Ihren Verpflichtungen schuldhaft nicht nachgekommen sind und die Abgaben bei der o.a. Gesellschaft uneinbringlich sind, war wie im Spruch zu entscheiden."

Dagegen richtet sich die Beschwerde vom 20.6.2014 in der wie folgt ausgeführt wird:

"Die belangte Behörde hat bei der Erlassung des angefochtenen Bescheides Verfahrensvorschriften verletzt, deren Einhaltung zu einem anderen Inhalt geführt hätten.

Gemäß § 37 erster Satz AVG trifft die Behörde eine entsprechende Ermittlungspflicht respektive eine ebensolche Begründungspflicht nach § 58 Abs. 2 AVG. Demzufolge ist die Behörde verpflichtet, den maßgeblichen Sachverhalt von Amts wegen zu erheben und festzustellen (vgl. z.B. VwGH 91/08/0096) und den erlassenen Bescheid so zu begründen, dass eine Überprüfung des Bescheides ermöglicht wird (siehe zB. VwGH 86/17/0044, 91/04/0242), wobei jeweils die tatsächlichen Annahmen der Behörde darzulegen sind (z.B. VwGH-Slg 206A) und zwar so, dass sie einer nachprüfenden Kontrolle durch die Oberbehörde und letzten Endes durch den VwGH zugänglich sind (z:B. VwGH 93/06/0212). Diesen Maximen wird der angefochtene Bescheid nicht gerecht.

Mit dem angefochtenen Bescheid wird mir als Geschäftsführer der L.GmbH ein Betrag in der Höhe von € 36.867,50 zur Zahlung vorgeschrieben.

Der angefochtene Bescheid ist inhaltlich unrichtig, da ich die mit vorgeworfene schuldhafte Verletzung meiner Pflichten nicht begangen habe.

Auszuführen ist hierzu, dass in der Umsatzsteuererklärung der L.GmbH für 2012 jene Forderungsausfälle inbegriffen sind, die die Masseverwalterin, MV, im Konkurs der L.GmbH nicht mehr einbringlich machen konnte.

Für diese Beträge wurde in den Jahren 2008 bis 2010 die Umsatzsteuer abgeführt. Da die Einbringung jedoch nicht möglich war, wird dies per Konkursabschluss 2012 als Forderungsverlust gewertet und ist somit ein Betrag in Höhe von € 15.273,82 an Umsatzsteuer gutzuschreiben.

Beweis: Masseverwalterin

Darüber hinaus wurde bei Abschluss des 40 % Ausgleiches per 10.2.2008 über die L.GmbH ein relatives Wiederaufleben der Forderungen vereinbart, welcher Vereinbarung das zuständige Finanzamt zugestimmt hat.

Im angefochtenen Bescheid werden nunmehr jedoch 100 % der Forderungen geltend gemacht, die geleisteten Quotenzahlungen und der anteilige Sanierungsgewinn jedoch nicht berücksichtigt.

Letztlich ist festzuhalten, dass die Lohnsteuer, der Dienstgeberbeitrag sowie der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag zu Recht nicht bezahlt wurden, da auch die Gehälter in diesen

Zeiträumen nicht bezahlt werden konnten, sodass weder die Lohnsteuer noch der DB oder der DZ fällig geworden sind.

Zum Beweis dafür dienen die Auszahlungen des Insolvenzentgeltfonds.

Zum Nachweis für mein obiges Vorbringen habe ich mein E-Mail an meine ausgewiesenen Vertreter vom 2.12.2013 sowie die Berichtigung der Umsatzsteuererklärung für 2012 mit Stellungnahme vom 20.12.2013 vorgelegt.

Der angefochtene Bescheid ist somit als inhaltlich rechtswidrig zu qualifizieren."

Darüber wurde mit teilweise stattgebender Beschwerdeentscheidung abgesprochen und die Haftung auf folgende Beträge eingeschränkt:

Zeitraum Abgabenart Betrag

2008 Umsatzsteuer € 6.705,66

2009 Umsatzsteuer € 1.730,06

09/09 Umsatzsteuer € 2.800,00

11/09 Umsatzsteuer € 522,22

12/09 Umsatzsteuer € 4.439,27

04/10 Umsatzsteuer € 604,36

05/10 Umsatzsteuer € 1.994,85

06/07 Lohnsteuer € 151,52

07/07 Lohnsteuer € 2.033,63

12/09 Lohnsteuer € 282,70

04/10 Lohnsteuer € 101,07

10-12/07 Kammerumlage € 31,39

10-12/09 Kammerumlage € 56,58

01-03/10 Kammerumlage € 8,83

06/07 Dienstgeberbeitrag € 671,44

07/07 Dienstgeberbeitrag € 774,62

12/09 Dienstgeberbeitrag € 287,22

01/10 Dienstgeberbeitrag € 94,69

02/10 Dienstgeberbeitrag € 98,33

03/10 Dienstgeberbeitrag € 98,33

04/10 Dienstgeberbeitrag € 176,63

06/07 Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag € 62,65

07/07 Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag € 72,30

12/09 Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag € 26,17

01/10 Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag € 8,42

02/10 Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag € 8,74

03/10 Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag € 8,74

04/10 Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag € 15,70

Summe € 23.866,12

Zur Begründung wurde nach Zitierung der gesetzlichen Bestimmungen für die Haftungsinanspruchnahme ausgeführt:

"Über die Firma L.GmbH wurde am 10.3.2008 das Ausgleichsverfahren eröffnet und nach rechtskräftiger Bestätigung des mit einer Quote von 40% angenommenen Ausgleiches am 26.6.2008 aufgehoben.

In weiterer Folge wurde am 03.12.2012 das Insolvenzverfahren über die Gesellschaft eröffnet.

Aufgrund des Beschlusses des Gerichtes GZ S vom 07.08.2012 wurde der Konkurs der Primärschuldnerin mangels Kostendeckung aufgehoben und steht damit die Uneinbringlichkeit der im Haftungsbescheid angeführten Abgaben bei der Firma L.GmbH fest.

Sie waren war laut Firmenbuch im Haftungszeitraum verantwortliche Geschäftsführer der Firma L.GmbH und oblag Ihnen damit die Erfüllung der abgabenrechtlichen Pflichten der Gesellschaft, somit insbesondere im Rahmen dieser Verpflichtung für die rechtzeitige und vollständige Entrichtung der Abgaben Sorge zu tragen.

Im Haftungsverfahren wird sowohl die Inanspruchnahme selbst als auch die Höhe der Haftungssumme bestritten.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist es Aufgabe des Vertreters (Geschäftsführers), darzutun, weshalb er den auferlegten Pflichten nicht entsprochen hat, insbesondere nicht Sorge tragen konnte, dass die Gesellschaft die angefallenen Abgaben im Fälligkeitszeitpunkt entrichtet hat, widrigenfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung angenommen werden darf.

Die haftungsgegenständliche Umsatzsteuer 2008 und 2009 sowie die Umsatzsteuervorauszahlungen 09/09 und 12/09 wurden im Abgabenverfahren rechtskräftig festgesetzt. Die Umsatzsteuer für 11/09 sowie 04/10 und 05/10 wurden selbst - zum Teil verspätet - gemeldet.

Laut Rechtsprechung können Einwendungen gegen die Richtigkeit von Abgabenfestsetzungen im Beschwerdeverfahren gegen den Haftungsbescheid nicht mit Erfolg erhoben werden. Die von Ihnen behauptete und erforderlich gehaltene Umsatzsteuerkorrektur 2012 würde an der haftungsgegenständlichen Umsatzsteuer nichts ändern, sondern gegebenenfalls in späteren Voranmeldungszeiträumen zu Gutschriften und damit zu einer teilweisen Abdeckung der haftungsgegenständlichen Abgaben führen.

Ihr diesbezüglicher Einwand rechtfertigt nicht die Verletzung Ihrer Verpflichtung als Vertreter der Gesellschaft, tatsächlich angefallene Abgabenschulden rechtzeitig offenzulegen und zu entrichten.

Zu Ihrem Einwand im Zusammenhang mit dem Ausgleichsverfahren der Firma L.GmbH ist festzuhalten, dass nach ständiger Rechtsprechung der nach Verwirklichung des die Haftung auslösenden Sachverhaltes bestätigte Ausgleich der Primärschuldnerin der Inanspruchnahme des Geschäftsführers als Haftenden nach § 80 BAO nicht entgegensteht und der bestätigte Ausgleich keinen Grund für die Befreiung des Haftungspflichtigen darstellt. Die Frage des Wiederauflebens von Forderungen im Falle der Nichteinhaltung der Quote stellt sich daher nicht.

Allerdings waren die vom Ausgleichsverfahren der Primärschuldnerin betroffenen

haftungsgegenständlichen Abgaben des Zeitraumes 2007 um die tatsächlich geleistete Quotenzahlung in Höhe von 22% aliquot zu berichtigen.

Des Weiteren ergibt sich sowohl aus einer IESG Abfrage als auch aus der Einsichtnahme in den Finanzstrafakt betreffend das Finanzstrafverfahren wegen des Vorwurfes der Finanzordnungswidrigkeit gem. § 49 Abs. 1 lit a FinStrG im Zusammenhang mit den Lohnabgaben 4-8/2007, dass für die Monate August bis Dezember 2007 von der Gesellschaft keine Löhne bezahlt wurden.

Der Beschwerde wurde daher insoweit stattgegeben und die Haftungsschuld entsprechend korrigiert bzw. eingeschränkt."

Am 29. Oktober 2014 wurde ein Vorlageantrag eingebracht und die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung beantragt.

Am 17.2.2016 teilte die Rechtsanwaltskanzlei, die die Beschwerde eingebracht hat, die Vollmachtzurücklegung mit.

Der Termin der mündlichen Verhandlung wurde mit dem Bf. telefonisch vereinbart, die Ladung wurde durch Hinterlegung zugestellt, dennoch ist er unentschuldigt nicht erschienen.

Das Erkenntnis wurde nach einem Beschluss auf Durchführung der Verhandlung in Abwesenheit des Beschwerdeführers verkündet.

#### **Über die Beschwerde wurde erwogen:**

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

*Gemäß § 9 Abs. 1 BAO haften die in § 80 Abs. 1 BAO erwähnten Personen neben den durch sie vertretenen Abgabepflichtigen für diese Abgaben insoweit, als die Abgaben infolge schuldhafter Verletzung der Ihnen auferlegten Pflichten nicht eingebracht werden konnten.*

Voraussetzung für die Geltendmachung einer Haftung nach § 9 BAO sind eine Abgabeforderung gegen den Vertretenen, die objektive Uneinbringlichkeit der betreffenden Abgaben im Zeitpunkt der Inanspruchnahme des Haftenden (VwGH 03.07.1996, 96/13/0025), die Stellung als Vertreter, eine Pflichtverletzung des Vertreters, dessen Verschulden an der Pflichtverletzung und die Ursächlichkeit der Pflichtverletzung für die Uneinbringlichkeit (VwGH 10.11.1993, 91/13/0181).

Da nach § 9 Abs. 1 BAO eine Ausfallhaftung vorliegt, ist festzustellen, dass die objektive Uneinbringlichkeit der betreffenden Abgaben bei der Primärschuldnerin im Zeitpunkt der Inanspruchnahme des Bf. gegeben ist.

Mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom 10.3.2008 wurde über das Vermögen der Primärschuldnerin ein Ausgleichsverfahren eröffnet. Das Ausgleichsverfahren wurde am 26.6.2008 nach rechtskräftiger Bestätigung des Ausgleiches aufgehoben.

Am 8.10.2010 wurde ein Sanierungsverfahren eröffnet. Mit Beschluss des Landesgerichtes Wiener Neustadt vom 7.8.2012 wurde das Verfahren mangels Kostendeckung aufgehoben.

Ein Zugriff auf Geldmittel der Primärschuldnerin ist somit nicht mehr möglich.

Der Bf. war ab 9. März 2006 handelsrechtlicher Geschäftsführer und Alleingesellschafter. Mit ihm war im Zeitraum 25.3.2008 bis 4.7.2009 auch als weiterer Geschäftsführer M.G. zeichnungsberechtigt.

Als handelsrechtlicher Geschäftsführer war der Bf. daher grundsätzlich verpflichtet für die Einhaltung der steuerlichen Vorschriften im Zeitraum seiner Geschäftsführung Sorge zu tragen.

Zur Frage einer schuldhaften Pflichtverletzung und der dadurch bewirkten Uneinbringlichkeit von Abgabenschuldigkeiten ist generell auszuführen:

Gemäß § 1298 ABGB obliegt dem, der vorgibt, dass er an der Erfüllung seiner gesetzlichen Verpflichtungen ohne sein Verschulden verhindert war, der Beweis.

Daraus ist abzuleiten, dass der wirksam bestellte Vertreter einer juristischen Person, der die Abgaben der juristischen Person nicht entrichtet hat, für diese Abgaben haftet, wenn sie bei der juristischen Person nicht eingebracht werden können und er nicht beweist, dass die Abgaben ohne sein Verschulden nicht entrichtet werden konnten.

Nur schuldhafte Verletzungen abgabenrechtlicher Pflichten berechtigen zur Haftungsinanspruchnahme. Eine bestimmte Schuldform ist jedoch nicht gefordert, weshalb auch leichte Fahrlässigkeit genügt (z. B. VwGH 18.10.1995, 91/13/0037, 31.10.2000, 95/15/0137). Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hat der Vertreter darzutun, aus welchen Gründen ihm die Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten unmöglich gewesen sei, widrigenfalls die Abgabenbehörde eine schuldhafte Verletzung im Sinn des § 9 Abs. 1 BAO annehmen darf. Unterbleibt der Nachweis, kann die Behörde die uneinbringlichen Abgaben dem Vertreter zur Gänze vorschreiben (VwGH 24.02.2004, 99/14/0278). Dem Vertreter obliegt dabei kein negativer Beweis, sondern die konkrete (schlüssige) Darstellung der Gründe, die zB. der gebotenen rechtzeitigen Abgabentrichtung entgegenstanden (VwGH 27.10.2008, 2005/17/0259). Dem Vertreter obliegt es, entsprechende Beweisvorsorgen – etwa durch Erstellung und Aufbewahrung von Ausdrucken – zu treffen.

Zur Frage einer schuldhaften Pflichtverletzung des Bf. ist verfahrensbezogen festzustellen:

*Gemäß § 21 UStG 94 hat 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 selbst zu berechnen hat. Der Unternehmer hat eine sich ergebende Vorauszahlung spätestens am Fälligkeitstag zu entrichten.*

Für das Jahr 2008 wurde am 21.6.2010 eine Umsatzsteuerjahreserklärung eingereicht, die bescheidmäßige Festsetzung vom 27.8.2010 brachte einen Nachforderungsbetrag von € 6.705,66, der nicht bei Fälligkeit entrichtet wurde und auch weiterhin aushaftet.

Für den Monat 9/2009 wurde zunächst bei Fälligkeit eine Gutschrift von € 4.709,65 verbucht, am 15.3.2010 scheint ein Nachforderungsbetrag von € 2.800,00 auf.

Der Nachforderungsbetrag beruht auf den Ergebnissen einer Umsatzsteuernachschau. Wie unter TZ 1 des Berichtes vom 9.3.2010 festgehalten wird, konnte Vorsteuer aus Bauleistungen nicht anerkannt werden, da die UID Nummer des Rechnungsausstellers ungültig war. Der Betrag von € 2.800,00 haftet weiterhin aus.

Die Umsatzsteuervorauszahlung für 11/2009 wurde am 8.2.2010 mit € 1.704,40 festgesetzt, jedoch dieser Betrag bei Fälligkeit nicht entrichtet und haftet derzeit noch ein Teilbetrag von € 522,22 aus.

Für den Monat 12/2009 wurde bei Fälligkeit eine Gutschrift von € 3.817,81 gemeldet, am 13.7.2010 scheint zu diesem Monat sodann nach Festsetzung ein Nachforderungsbetrag von € 4.439,27 auf.

Für das Jahr 2009 wurde keine Umsatzsteuerjahreserklärung eingereicht, weswegen die Besteuerungsgrundlagen im Schätzungsweg ermittelt werden mussten. Der Schätzungsbescheid erging am 26. November 2010. Der Nachforderungsbetrag von € 1.730,06 haftet bis dato aus.

Die Umsatzsteuervorauszahlung für 4/2010 wurde am 6.8.2010 mit € 604,36 festgesetzt, jedoch dieser Betrag nicht bei Fälligkeit entrichtet.

Die Umsatzsteuervorauszahlung für 5/2010 wurde am 27.9.2010 mit € 1.994,85 festgesetzt, jedoch dieser Betrag nicht bei Fälligkeit entrichtet.

Beide Beträge haften bis dato aus.

*Gemäß § 79 Abs. 1 EStG hat der Arbeitgeber die gesamte Lohnsteuer, die in einem Kalendermonat einzubehalten war, spätestens am 15. Tag nach Ablauf des Kalendermonates in einem Betrag an das Finanzamt der Betriebsstätte abzuführen. Die Lohnsteuer von Bezügen (Löhnen), die regelmäßig wiederkehrend bis zum 15. Tag eines Kalendermonats für den vorangegangenen Kalendermonat ausbezahlt werden, gilt als Lohnsteuer, die im vorangegangenen Kalendermonat einzubehalten war.*

*Gemäß § 43 Abs. 1 FLAG ist der Dienstgeberbeitrag für jeden Monat bis spätestens zum 15. Tag des nachfolgenden Monats an das Finanzamt zu entrichten. Arbeitslöhne, die regelmäßig wiederkehrend bis zum 15. Tag eines Kalendermonats für das vorangegangene Kalendermonat gewährt werden, sind dem vorangegangenen Kalendermonat zuzurechnen. Werden Arbeitslöhne für das Vorjahr nach dem 15. Jänner bis zum 15. Februar ausgezahlt, ist der Dienstgeberbeitrag bis zum 15. Februar abzuführen. Die sachliche Zuständigkeit richtet sich nach den für die Abfuhr der Lohnsteuer maßgebenden Vorschriften. Für die Erhebung des Dienstgeberbeitrages ist örtlich das Wohnsitz-, Betriebs- oder Lagefinanzamt zuständig, wobei der*

*Dienstgeberbeitrag in den Fällen, in denen der Dienstgeber im Bundesgebiet keine Betriebsstätte (§ 81 des Einkommensteuergesetzes 1988) hat, an das Finanzamt zu leisten ist, in dessen Bereich der Dienstnehmer überwiegend beschäftigt ist.*

Die lohnabhängigen Abgaben für 6/2007 und 7/2007 wurde erst am 12.9.2007 gemeldet und nicht bei Fälligkeit entrichtet. Hinsichtlich der Lohnsteuer 6/2007 haftet derzeit nur noch ein Restbetrag der gemeldeten Zahllast in der Höhe von € 194,26 aus.

Die lohnabhängigen Abgaben für 8/2007 wurden erst am 17.10.2007 gemeldet und nicht bei Fälligkeit entrichtet.

Die lohnabhängigen Abgaben für 10/2007 wurden erst am 21.10.2007 gemeldet und nicht bei Fälligkeit entrichtet.

Die lohnabhängigen Abgaben für 11/2007 und 12/2007 wurden erst am 5.2.2008 gemeldet und nicht bei Fälligkeit entrichtet.

Die lohnabhängigen Abgaben für 12/2009 wurden erst am 8.2.2010 gemeldet und nicht bei Fälligkeit entrichtet.

Dienstgeberbeiträge und Zuschläge zu den Dienstgeberbeiträgen für 1 und 2/2010 wurden erst am 29.3.2010 gemeldet und nicht entrichtet.

Die lohnabhängigen Abgaben für 3 und 4/2010 wurden erst am 10.6.2010 gemeldet und nicht bei Fälligkeit entrichtet.

Die Kammerumlage 10-12/2007 war am 15.2.2008 fällig, wurde aber erst am 2.4.2008 gemeldet und nicht entrichtet.

Die Kammerumlage 10-12/2009 war am 15.2.2010 fällig, wurde aber erst am 31.3.2010 gemeldet und nicht entrichtet.

Die Kammerumlage 1-3/2010 war am 17.5.2010 fällig, wurde am 10.6.2010 gemeldet und nicht entrichtet.

Sämtliche Beträge an lohnabhängigen Abgaben und Kammerumlage haften bis dato aus.

Den Geschäftsführer einer Gesellschaft, deren Abgaben nicht entrichtet wurden und uneinbringlich geworden sind, trifft im Haftungsverfahren die Obliegenheit darzutun, weshalb er nicht dafür Sorge tragen konnte, dass die Gesellschaft die anfallenden Abgaben rechtzeitig entrichtet hat, widrigenfalls die Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung annehmen darf. Im Falle des Vorliegens einer schuldhaften Pflichtverletzung spricht eine Vermutung für die Verursachung der Uneinbringlichkeit der Abgaben durch die Pflichtverletzung und den Rechtswidrigkeitszusammenhang (VwGH 29.05.1996, 95/13/0236).

Die auf ausbezahlte Löhne entfallende Lohnsteuer ist zur Gänze abzuführen. Reichen die dem Arbeitgeber zur Verfügung stehenden Mittel zur Zahlung des vollen vereinbarten Arbeitslohnes nicht aus, so hat er nach § 78 Abs. 3 EStG die Lohnsteuer vom tatsächlich zur Auszahlung gelangenden Betrag zu entrichten.

Die Lohnsteuer wäre somit bei Fälligkeit grundsätzlich zur Gänze abzuführen gewesen, die Dienstgeberbeiträge und die Zuschläge zu den Dienstgeberbeiträgen und die Umsatzsteuervorauszahlungen wiederum im Rahmen der Gleichbehandlung aller Gläubiger bei deren Fälligkeitstagen.

Wie bereits in der Beschwerdeentscheidung ausgeführt wurde, sind die Löhne für den Zeitraum 8-12/2007 nicht ausbezahlt worden, daher liegen diesbezüglich auch keine Abgabenschuldigkeiten vor, deren Nichtentrichtung der Bf. zu verantworten hätte.

Hinsichtlich der Lohnsteuer, des Dienstgeberbeitrages und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag für 6 und 7/2007 und der Kammerumlage für 10-12/2007 war infolge der tatsächlich im Ausgleichsverfahren entrichteten Quotenzahlungen von 22 % lediglich für die um die Quote verminderten Beträge eine Haftungsinanspruchnahme auszusprechen.

Zum Einwand, dass sich aus einer berichtigten Umsatzsteuerjahreserklärung für 2012 eine Gutschrift von 15.273,82 ergebe, ist festzustellen:

Wegen Nichtabgabe der Umsatzsteuerjahreserklärung für das Jahr 2012 wurden die Besteuerungsgrundlagen im Schätzungsweg ermittelt werden, es ergab sich daraus eine Gutschrift von € 1.240,00, dies entsprach in Summe den mittels Voranmeldung bekanntgegebenen Daten. Der Bescheid erging am 5.4.2013 an die Gesellschaft zu Händen des Bf. als Alleingesellschafter (Aufhebung des Konkurses mangels Kostendeckung am 7.8.2012).

Weitere Buchungen dazu sind nicht ergangen. Im Haftungsverfahren besteht eine Bindung an Abgabenbescheide und die Kontolage am Abgabenkonto des Abgabepflichtigen. Eine Entrichtung der Umsatzsteuern 2008 und 2009 für die der Bf. als Haftender herangezogen wurde, aus dem Titel einer Gutschrift aus Berichtigungen liegt nicht vor.

Judikatur zum Gleichbehandlungsnachweis:

VwGH 2013/16/0200 vom 19. März 2015 zur Gleichbehandlung aller Gläubiger:

"Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hat der Vertreter darzutun, aus welchen Gründen ihm die Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten unmöglich gewesen sei, widrigenfalls die Abgabenbehörde eine schuldhafte Verletzung im Sinn des § 9 Abs. 1 BAO annehmen darf. Hat der Vertreter schuldhaft seine Pflicht verletzt, für die Abgabentrachtung aus den Mitteln der Gesellschaft zu sorgen, so darf die Abgabenbehörde davon ausgehen, dass die Pflichtverletzung für die Uneinbringlichkeit ursächlich war (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 20. November 2014, Ro 2014/16/0019).

Nicht die Abgabenbehörde hat das Ausreichen der Mittel zur Abgabentrachtung nachzuweisen, sondern der zur Haftung herangezogene Geschäftsführer das Fehlen ausreichender Mittel. Der Geschäftsführer haftet für die nicht entrichteten Abgaben der Gesellschaft auch dann, wenn die zur Verfügung stehenden Mittel zur Entrichtung aller Verbindlichkeiten der Gesellschaft nicht ausreichen, es sei denn, er weist nach, dass diese Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet wurden. Widrigenfalls

haftet der Geschäftsführer für die in Haftung gezogenen Abgaben zur Gänze (vgl. etwa den hg. Beschluss vom 16. Oktober 2014, Ra 2014/16/0026).

Gegen die Gleichbehandlungspflicht verstößt ein Geschäftsführer, der Abgabenschulden bei Fälligkeit nicht vollständig entrichtet, dann nicht, wenn die Mittel, die ihm zur Verfügung stehen, nicht für die Entrichtung aller Verbindlichkeiten der Gesellschaft ausreichen, er aber die Abgabenschulden im Vergleich zur Summe der anderen Verbindlichkeiten nicht schlechter behandelt und diesem Verhältnis entsprechend anteilig erfüllt; insoweit ist auch das Ausmaß der Haftung bestimmt. Dies setzt allerdings voraus, dass der Geschäftsführer im Verfahren betreffend seine Heranziehung zur Haftung die Grundlagen für die behördliche Feststellung des zum jeweiligen Fälligkeitszeitpunkt zur Bezahlung der Abgabenschuld zur Verfügung stehenden Anteils an liquiden Mitteln beigebracht hat (vgl. das hg. Erkenntnis vom 29. Mai 2013, 2010116/0019).

Den Nachweis, welcher Betrag bei Gleichbehandlung sämtlicher Gläubiger an die Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre, hat der Vertreter auf die jeweiligen Fälligkeitszeitpunkte einerseits und das Vorhandensein liquider Mittel zu diesen Zeitpunkten andererseits bezogen zu führen. Wird dieser Nachweis nicht angetreten, kann dem Vertreter die uneinbringliche Abgabe zur Gänze vorgeschrieben werden (vgl. das hg. Erkenntnis vom 30. Jänner 2014, 2013/16/0199). Dem Vertreter obliegt es auch, entsprechende Beweisvorsorgen - etwa durch Erstellung und Aufbewahrung von Ausdrucken - zu treffen. Es ist 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 unberichtigt aushaften - jene Informationen zu sichern, die ihm im Falle der Inanspruchnahme als Haftungspflichtiger die Erfüllung der Darlegungspflicht im oben beschriebenen Sinn ermöglichen (vgl. nochmals das hg. Erkenntnis vom 29. Mai 2013, 2010/16/0019).

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 ist die Erstellung eines Liquiditätsstatus in Form einer Gegenüberstellung von liquiden Mitteln und Verbindlichkeiten zum jeweiligen Fälligkeitstag der haftungsgegenständlichen Abgaben, wobei es auf die Abgabenverbindlichkeiten einerseits und die Summe der übrigen Verbindlichkeiten andererseits ankommt, gefordert.

Gegen die Gleichbehandlungspflicht verstößt ein Geschäftsführer, der Abgabenschulden bei Fälligkeit nicht vollständig entrichtet, dann nicht, wenn die Mittel, die ihm zur Verfügung stehen, nicht für die Entrichtung aller Verbindlichkeiten der Gesellschaft ausreichen, er aber die Abgabenschulden im Vergleich zur Summe der anderen Verbindlichkeiten nicht schlechter behandelt und diesem Verhältnis entsprechend anteilig erfüllt; insoweit ist auch das Ausmaß der Haftung bestimmt (Hinweis E 28.5.1986, 84/13/0246, VwSlg 6123 F/1986; E 21.5.1992, 88/17/0216). Dies setzt allerdings voraus, daß der Geschäftsführer im Verfahren betreffend seine Heranziehung zur Haftung die Grundlagen für die behördliche Feststellung des zum jeweiligen Fälligkeitszeitpunkt zur Bezahlung der

Abgabenschuld zur Verfügung stehenden Anteils an liquiden Mitteln beigebracht hat. Der Vertreter hat den 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, zu erbringen. Vermag er nachzuweisen, welcher Betrag bei anteilmäßiger Befriedigung der Forderungen an die Abgabenbehörde abzuführen gewesen wäre, so haftet er nur für die Differenz zwischen diesem und der tatsächlich erfolgten Zahlung. Wird dieser Nachweis nicht angetreten, kann dem Vertreter die uneinbringliche Abgabe zur Gänze vorgeschrieben werden. (VwGH 29.5.2013, 2010/16/0019).

Auf dem Vertreter lastet auch die Verpflichtung zur Errechnung einer entsprechenden Quote und des Betrages, der bei anteilmäßiger Befriedigung der Forderungen der Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre (vgl. das hg. Erkenntnis vom 23. März 2010, Zl. 2007/13/0137). Den Nachweis, welcher Betrag bei Gleichbehandlung sämtlicher Gläubiger an die Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre, hat der Vertreter auf die jeweiligen Fälligkeitszeitpunkte einerseits und das Vorhandensein liquider Mittel zu diesen Zeitpunkten andererseits bezogen zu führen (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 9. November 2011, 2011/16/0116) (VwGH 18.3.2013, 2011/16/0184).

Eine Gleichbehandlungsberechnung wurde nicht vorgelegt.

Infolge der schuldhaften Pflichtverletzung durch den Bf., der Nichtentrichtung der Selbstberechnungsabgaben und der Unterlassung der Einreichung von Erklärungen im Zeitraum seiner Geschäftsführung und der damit verursachten Schätzungsverpflichtung der Abgabenbehörde, 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.

Nach Lehre und Rechtsprechung ist die Heranziehung zur Haftung in das Ermessen der Abgabenbehörde gestellt, wobei die Ermessensentscheidung im Sinne des § 20 BAO innerhalb der vom Gesetz gezogenen Grenzen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen ist. Dem Gesetzesbegriff "Billigkeit" ist dabei die Bedeutung "berechtigte Interessen der Partei", dem Gesetzesbegriff "Zweckmäßigkeit" die Bedeutung "öffentliches Anliegen an der Einbringung der Abgaben" beizumessen. Von einer ermessenswidrigen Inanspruchnahme wird vor allem dann gesprochen, wenn die Abgabenschuld vom Hauptschuldner ohne Gefährdung und ohne Schwierigkeit rasch eingebracht werden kann.

Ist eine Einbringlichmachung beim Primärschuldner unzweifelhaft nicht gegeben, kann die Frage der Einbringlichkeit der Haftungsschuld beim Haftenden von der Abgabenbehörde bei ihren Zweckmäßigkeitsüberlegungen vernachlässigt werden (VwGH 16.12.1999, 97/16/0006).

Der Bf. fungierte als alleiniger handelsrechtlicher Geschäftsführer, daher konnte nur bei ihm eine Haftungsinanspruchnahme erfolgen.

## **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.

Eine ungeklärte Rechtsfrage von grundsätzliche Bedeutung liegt nicht vor.

Wien, am 3. Mai 2016