

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat in der Beschwerdesache C.B., (Bf.) vertreten durch Bernardini & Co Wirtschaftsprüf GmbH, Trazerberggasse 85, 1130 Wien, über die Beschwerde vom 29.10.2015 gegen den Haftungsbescheid gemäß §§ 9 Abs. 1 BAO i.V.m. 80 Abs. 1 BAO des Finanzamtes Bruck Eisenstadt Oberwart vom 18.08.2015, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 30.3.2017 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird dahingehend stattgegeben, dass die Haftungsinanspruchnahme auf folgende Beträge eingeschränkt wird:

Abgabenart	Zeitraum	Betrag	Fälligkeit
Lohnsteuer (L)	09/2010	17.956,46	15.10.2010
Lohnsteuer (L)	10/2010	17.158,96	15.11.2010
Lohnsteuer (L)	11/2010	25.080,53	15.12.2010
Lohnsteuer (L)	12/2010	24.254,59	17.1.2011
Körperschaftsteuer (K)	2010	273,00	2.5.2011
Körperschaftsteuer (K)	01-03/2011	314,00	15.2.2011
Körperschaftsteuer (K)	04-06/2011	314,00	16.5.2011
Dienstgeberbeiträge (DB)	2010	4,50	17.1.2011
Dienstgeberbeiträge (DB)	09/2010	6.893,07	15.10.2010
Dienstgeberbeiträge (DB)	10/2010	6.363,95	15.11.2010
Dienstgeberbeiträge (DB)	11/2010	9.206,61	15.12.2010
Dienstgeberbeiträge (DB)	12/2010	908,71	17.1.2011
Zuschläge zum DB (DZ)	2010	0,38	17.1.2011
Zuschläge zum DB (DZ)	09/2010	597,39	15.10.2010

Zuschläge zum DB (DZ)	10/2010	550,00	15.11.2010
Zuschläge zum DB (DZ)	11/2010	799,58	15.12.2010
Zuschläge zum DB (DZ)	12/2010	79,18	17.1.2011
	Summe:	110.754,91	

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

## **Entscheidungsgründe**

Mit Haftungsprüfungsvorhalt der Abgabenbehörde vom 20.11.2012 wurde der nunmehrige Beschwerdeführer als ehemaliger Geschäftsführer der Fa. N.GmbH zunächst aufgefordert, das Nichtvorliegen einer schuldhaften Pflichtverletzung an der Nichtentrichtung der am Abgabenkonto der angeführten Firma objektiv uneinbringlich aushaftenden Abgabenbeträge in Höhe von € 377.968,63 darzulegen, da erwogen werde, eine Haftung für die entsprechenden Abgabenschuldigkeiten gemäß § 224 Abs. 1 BAO geltend zu machen.

Der Bf. werde ersucht mitzuteilen, warum er daran gehindert gewesen sei, für die Entrichtung der Abgaben der Firma aus deren Vermögen bzw. laufenden Einnahmen Sorge zu tragen bzw. wie die Einnahmen verwendet worden seien. Zudem werde um Bekanntgabe der wirtschaftlichen Verhältnisse hinsichtlich Bestreitung des Lebensunterhalts sowie Vorhandensein von Grundbesitz und Geldforderungen ersucht.

Mit Schreiben der Vertretung vom 20.12.2012 wurde seitens des Beschwerdeführers im Zusammenhang mit den Rückständen an Umsatzsteuer für 12/2010 in Höhe von € 212.559,96 zunächst ausgeführt, dass dem Bf. lediglich ein Umsatzsteuerbescheid 2010 vorliege, welcher für das Jahr 2010 eine Umsatzsteuerzahllast in Höhe von € 0,00 vorschreibe und somit eine persönliche Haftung nicht in Betracht komme.

Hinsichtlich der Lohnabgaben könne zwar bei Nichtabfuhr eine Haftung von vertretungsbefugten Organen entstehen, dies jedoch lediglich im Ausmaß der Ungleichbehandlung. Diese Frage müsse noch entsprechend überprüft und ein Gleichbehandlungsnachweis erstellt werden, dies wäre sehr aufwendig und würde viel Zeit in Anspruch nehmen.

Zudem wäre noch zu prüfen, ob Vorsteuerberichtigungen Teil der geltend gemachten Haftungsbeträge seien, für welche kein Haftungsanspruch des Finanzamtes bestehet.

Auf Basis der vorliegenden Saldoaufstellung könne nur ungefähr kontrolliert werden, ob und inwieweit die Beträge richtig seien.

Zum Verschulden des Beschwerdeführers sei auszuführen, dass dieses aufgrund des folgenden Sachverhalts nur äußerst gering einzustufen sei:

Die N.GmbH habe sich mit der Überlassung von Arbeitskräften beschäftigt und sei das bei dieser Firma beschäftigte Personal von der S.GmbH geleast worden. Die entsprechenden Arbeitszeiten der Mitarbeiter seien von der S.GmbH an die N.GmbH gemeldet worden, diese habe zu den entsprechenden Aufzeichnungen und Informationen keinen Zugang gehabt.

Der Bf. habe bereits Mitte August 2010 als Geschäftsführer der N.GmbH beim Finanzamt Neunkirchen Wiener Neustadt um eine Steuernummer und UID-Nummer angesucht.

Da die Steuernummer sowie die UID-Nummer bis Ende November 2010 nicht zugeteilt worden seien, habe die N.GmbH den Betrieb mit Ende November 2010 eingestellt. Die radikale Einstellung der Betriebstätigkeit habe viele Kunden der S.GmbH verärgert, da die überlassenen Arbeitskräfte von einem Tag auf den anderen abgezogen worden seien. In Folge sei es zu erheblichen Abrechnungsschwierigkeiten gekommen. Einige Kunden der S.GmbH haben mit Klagen gedroht. So seien die Mitarbeiter zum Teil länger beschäftigt worden, damit sich die Kunden um Ersatz für die entsprechende Arbeitskraft umsehen hätten können. Es seien Schadenersatzforderungen als Gegenforderungen eingewendet worden.

Die zur Rechnungslegung erforderlichen Informationen seien der N.GmbH erst Mitte des Jahres 2011 vorgelegen und sei eine Rechnungsausstellung an die S.GmbH erst zu diesem Zeitpunkt möglich gewesen. Dies sei auch unverzüglich geschehen.

Der Bf. sei faktisch nicht in der Lage gewesen früher abzuschätzen, wie hoch die Forderung der N.GmbH gegen die S.GmbH sein würde, und sei das zuständige Finanzamt über diese Umstände auch die ganze Zeit informiert gewesen.

Aufgrund dieser Begebenheiten sei eine noch näher darzulegende Ungleichbehandlung des Finanzamtes gegenüber den restlichen Gläubigern - wenn überhaupt - deshalb erfolgt, weil eine genaue Einschätzung und Finanzgebarung gerade bei engen finanziellen Mitteln aufgrund der nicht einschätzbarsten Kosten- und Abgabenbelastungen de facto nicht möglich gewesen sei.

Somit wäre ein allfälliges Verschulden geringfügig und auf außergewöhnliche, schicksalshafte Umstände zurückzuführen, auf welche der Bf. keinen Einfluss gehabt habe. Zudem habe er selbst aus den angeführten Gründen, welche eine allfällige Haftung begründen könnten, einen finanziellen und nicht bloß geringfügigen Schaden erlitten, welcher sowohl seine als auch die Existenz seiner Familie gefährden könnte.

Zur Beischauffung der notwendigen Unterlagen sowie Vorbereitung eines fundierten Gleichbehandlungsnachweises werde um Fristenstreckung bis zum 29.03.2012 ersucht.

Nach mehrmaligen Fristverlängerungsanträgen, welche seitens der Abgabenbehörde stattgebend erledigt wurden, wurde seitens des Bf. am 27.06.2013 schließlich eine abschließende Stellungnahme zum Haftungsprüfungs vorhalt vom 20.11.2012 eingebbracht:

Verwiesen werde zunächst auf das Schreiben vom 20.12.2012. Wie bereits ausgeführt, habe die Betriebstätigkeit der N.GmbH mit Ende November 2010 eingestellt werden müssen, da das Finanzamt bis zu diesem Zeitpunkt keine Steuernummer sowie UID-Nummer zugewiesen habe, wobei das Ansuchen um Zuteilung bereits im August 2010 gestellt worden sei. Dieses Faktum sei bei der Beurteilung des Verschuldens des Bf. an der Uneinbringlichkeit der Abgabenforderung entsprechend zu berücksichtigen. Eine Uneinbringlichkeit in diesem Ausmaß wäre bei zeitgerechter Zuteilung nicht eingetreten, da die N.GmbH in der Lage gewesen wäre, Rechnungen zu legen und Zugang zu den entsprechenden Aufzeichnungen und Informationen der S.GmbH zu erhalten.

Zudem hafte der Bf. als Geschäftsführer der N.GmbH im Sinne der §§ 9 iVm 80 BAO nur für die Abgaben, die infolge der Ungleichbehandlung des Finanzamtes zu den anderen Gläubigern uneinbringlich geworden seien und nur in dem Ausmaß, in dem dies zutreffe.

Fälligkeit 15.11.2010:

Es seien liquide Mittel in Höhe von € 205.557,32 zur Verfügung gestanden. Es seien Zahlungen in Höhe von € 202.669,58 getätigt worden. Die Summe der fälligen Verbindlichkeiten gesamt ohne Finanzamt habe sich auf € 329.254,10 belaufen. Die Verbindlichkeiten an das Finanzamt hätten € 32.247,97 betragen. Es sei sohin eine Quote in Höhe von 62 % zur Auszahlung gebracht worden. Es liege eine Schlechterbehandlung des Finanzamtes im Ausmaß von 62 % vor. Diese ergebe einen Betrag von € 8.797,02 (Lohnsteuer darin nicht enthalten).

Fälligkeit 15.12.2010:

Es seien liquide Mittel in Höhe von € 392.887,74 zur Verfügung gestanden. Es seien Zahlungen in Höhe von € 376.521,74 getätigt worden. Die Summe der fälligen Verbindlichkeiten gesamt ohne Finanzamt habe sich auf € 604.523,48 belaufen. Die Verbindlichkeiten an das Finanzamt hätten € 62.210,55 betragen. Es sei sohin eine Quote in Höhe von 62 % zur Auszahlung gebracht worden. Es liege eine Schlechterbehandlung des Finanzamtes im Ausmaß von 62 % vor. Dies ergebe einen Betrag von € 11.396,81 (Lohnsteuer darin nicht enthalten).

Fälligkeit 15.01.2011:

Es seien liquide Mittel in Höhe von € 381.366,00 zur Verfügung gestanden. Es seien Zahlungen in Höhe von € 375.371,46 getätigt worden. Die Summe der fälligen Verbindlichkeiten gesamt ohne Finanzamt habe sich auf € 683.388,08 belaufen. Die Verbindlichkeiten an das Finanzamt hätten € 106.911,06 betragen. Es sei sohin eine Quote in Höhe von 55 % zur Auszahlung gebracht worden. Es liege eine Schlechterbehandlung des Finanzamtes im Ausmaß von 55 % vor. Dies ergebe einen Betrag von € 14.567,61 (Lohnsteuer darin nicht enthalten).

Fälligkeit 15.02.2011:

Es seien liquide Mittel in Höhe von € 35.994,54 zur Verfügung gestanden. Es seien Zahlungen in Höhe von € 34.291,93 getätigt worden. Die Summe der fälligen Verbindlichkeiten gesamt ohne Finanzamt habe sich auf € 483.975,12 belaufen.

Die Verbindlichkeiten an das Finanzamt hätten € 146.413,86 betragen. Es sei sohin eine Quote in Höhe von 7 % zur Auszahlung gebracht worden. Es liege eine Schlechterbehandlung des Finanzamtes im Ausmaß von 7 % vor. Dies ergebe einen Betrag von € 1.927,38 (Lohnsteuer darin nicht enthalten).

Das Finanzamt sei daher im Zeitraum November 2010 bis Februar 2011 durchschnittlich zu 46,5 % (€ 36.688,83 ohne Lohnsteuer) schlechter behandelt worden als die übrigen Gläubiger. Eine Haftung könne daher für Dienstnehmerabgaben höchstens in diesem Ausmaß geltend gemacht werden.

Da ein haftungsrelevantes Verschulden des Bf. in Hinblick auf das (Mit-)verschulden des Finanzamtes nicht gegeben bzw. bei Betrachtung der Ungleichbehandlung höchstens im Ausmaß von 46,5 % (€ 36.688,82 ohne Lohnsteuer) gegeben sei, werde ersucht das Haftungsverfahren einzustellen, in eventu der tatsächlich eingetretenen Ungleichbehandlung anzupassen.

Gleichbehandlungsnachweis, Beilage./1

\*\*\*\*\*

Mit Haftungsbescheid vom 18. August 2015 wurde der Bf. gemäß §§ 9 BAO, 80 BAO für die aushaftenden Abgabenschuldigkeiten der Firma N.H.GmbH in Höhe von € 358.789,70 in Anspruch genommen:

Abgabenart	Zeitraum	Betrag
Umsatzsteuer (U)	12/2010	212.559,96
Lohnsteuer (L)	09/2010	17.956,46
Lohnsteuer (L)	10/2010	17.158,96
Lohnsteuer (L)	11/2010	25.080,53
Lohnsteuer (L)	12/2010	24.254,59
Körperschaftsteuer (K)	2010	273,00
Körperschaftsteuer (K)	01-03/2011	314,00
Körperschaftsteuer (K)	04-06/2011	314,00
Dienstgeberbeiträge (DB)	2010	71,56

Dienstgeberbeiträge (DB)	09/2010	11.683,17
Dienstgeberbeiträge (DB)	10/2010	11.785,10
Dienstgeberbeiträge (DB)	11/2010	18.052,18
Dienstgeberbeiträge (DB)	12/2010	14.424,47
Zuschläge zum DB (DZ)	2010	6,05
Zuschläge zum DB (DZ)	09/2010	1.012,52
Zuschläge zum DB (DZ)	10/2010	1.018,52
Zuschläge zum DB (DZ)	11/2010	1.567,80
Zuschläge zum DB (DZ)	12/2010	1.256,83
	Summe:	358.789,70

Zur Begründung wurde ausgeführt:

"Die in den §§ 80 ff BAO bezeichneten Vertreter haften gemäß § 9 Abs. 1 BAO 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 leg. cit. haben die zur Vertretung juristischer Personen berufenen Personen alle Pflichten zu erfüllen, die den von ihnen Vertretenen obliegen, und seien befugt, die diesen zustehenden Rechte wahrzunehmen. Sie haben insbesondere dafür zu sorgen, dass die Abgaben aus den Mitteln, die sie verwalten, entrichtet werden.

Verletzungen abgabenrechtlicher Verpflichtungen berechtigen nur dann zur Haftungsanspruchnahme, wenn die Verletzung schuldhaft erfolgt sei. Eine bestimmte Schuldform sei hiefür nicht erforderlich (z.B. VwGH 22.02.2000, 96/14/0158; VwGH 07.12.2000, 2000/16/0601; VwGH 16.09.2003, 2003/14/0040). Daher reiche Fahrlässigkeit jedenfalls aus.

Die genannten Beträge seien bei der N.H.GmbH als uneinbringlich anzusehen. Dies ergebe sich zweifelsfrei daraus, dass mit Beschluss des LandesgerichtesX das Konkursverfahren mangels Kostendeckung aufgehoben worden sei.

Der Geschäftsführer hafte für die nicht entrichtete Umsatzsteuer der Gesellschaft auch dann, wenn die Mittel, die ihm für die Entrichtung aller Verbindlichkeiten der Gesellschaft zur Verfügung gestanden haben, hiezu nicht ausreichen, es sei denn er weise nach, dass er diese Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwende, die Abgabenschulden daher im Verhältnis nicht schlechter behandelt habe als andere Verbindlichkeiten.

Unterbleibe der Nachweis, können ihm die uneinbringlichen Abgaben zur Gänze vorgeschrieben werden (VwGH 15.06.2005, 2005/13/0048).

Seien unbestritten erzielte Einnahmen nicht zumindest anteilmäßig auch zur Abstattung der Abgabenschuldigkeiten herangezogen worden, könne von einer die Haftung auslösenden Benachteiligung des Abgabengläubigers ausgegangen werden.

Die Haftung erfahre dann eine Einschränkung auf den Benachteiligungsbetrag, wenn der Haftende den Nachweis erbringe, welcher Abgabenbetrag auch bei einer gleichmäßigen Befriedigung der Gläubiger uneinbringlich geworden wäre. Ohne diesen Nachweis hafte er für den Gesamtbetrag der uneinbringlich gewordenen Abgabenschuldigkeiten. Der Grundsatz der Gläubigergleichbehandlung gelte auch für Zahlungen, die zur Aufrechterhaltung des Geschäftsbetriebes erforderlich gewesen seien (Barzahlung von Wirtschaftsgütern, Zug-um-Zug-Geschäfte). Der Zeitpunkt, für den zu beurteilen sei, ob der Vertretene die für die Abgabenentrichtung erforderlichen Mittel gehabt habe, bestimme sich danach, wann die Abgaben bei Betrachtung der Abgabenvorschriften zu entrichten gewesen wären (z.B. VwGH 31.10.2000, 95/15/0137; VwGH 17.12.2003, 2000/13/0220; VwGH 23.11.2004, 2001/15/0108).

Ausnahmen vom Gleichbehandlungsgrundsatz bestehen für Abfuhrabgaben, nämlich für Kapitalertragsteuer (VwGH 16.02.2000, 95/15/0046), Beträge gemäß § 99 EStG 1988 und die Lohnsteuer.

Der Geschäftsführer hafte für die nicht entrichtete Lohnsteuer, weil diesfalls nur eine vom Arbeitnehmer geschuldete Abgabe einzubehalten und abzuführen gewesen sei. Reichen die dem Arbeitgeber zur Verfügung stehenden Mittel zur Zahlung des vollen vereinbarten Arbeitslohnes nicht aus, so habe er die Lohnsteuer von dem tatsächlichen zur Auszahlung gelangenden niedrigeren Betrag zu berechnen und einzubehalten (§ 78 Abs. 3 EStG 1988). In solchen Fällen dürfen Löhne somit nicht in voller Höhe ausbezahlt werden und seien sie (wie auch andere Schuldigkeiten) anteilig zu kürzen; die auf den gekürzten Lohnbetrag entfallende Lohnsteuer sei zur Gänze zu entrichten (vgl. z.B. VwGH 16.02.2000, 95/15/0046).

Persönliche Umstände des Haftenden seien im Rahmen der Ermessensübung zur Geltendmachung der Haftung nicht maßgeblich (VwGH 14.12.2006, 2006/14/0044).

Der Vertreter habe für die Möglichkeit des Nachweises seines pflichtgemäßem Verhaltens vorzusorgen (z.B. VwGH 07.09.1990, 89/14/0132). Ihm obliege kein negativer Beweis, sondern die konkrete (schlüssige) Darstellung der Gründe, die etwa der rechtzeitigen Abgabenentrichtung entgegengestanden seien (VwGH 04.04.1990, 89/13/0212). Auf dem Vertreter laste auch die Verpflichtung zur Errechnung einer entsprechenden Quote und des Betrages, der bei anteilmäßiger Befriedigung der Forderungen der Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre (§ 9 Abs. 1 BAO, VwGH 28.06.2012, 2011/16/0126).

Mit Schreiben vom 27.06.2013, eingelangt am 03.07.2013, sei dem Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart mitgeteilt worden, dass mit 15.11.2010, 15.12.2010, 15.01.2011 und 15.02.2011 Zahlungen auf das Finanzamtskonto zu Steuernummer 1234 getätigt worden

seien. Bis dato seien jedoch keine Zahlungen eingelangt. Das Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart sei somit zu 100 % im Gegensatz zu den anderen Gläubigern benachteiligt worden. Im gesamten angeführten Zeitraum haben lediglich vier Umsatzsteuergutschriften zu einer Verminderung des Abgabenrückstandes geführt.

Die Voraussetzungen der Haftung seien im Abgabenverfahren eigenständig (auch hinsichtlich des Verschuldens) zu beurteilen.

Bei der Verwirklichung des Haftungstatbestandes gemäß §§ 9, 80 BAO komme es darauf an, dass während der Funktion als Geschäftsführer eine Verpflichtung zur Entrichtung von Abgaben vorgelegen und nicht eingehalten worden sei. Im Haftungsprüfungsverfahren werde eine detaillierte und präzise Berechnung (rechnerische Darlegung) zur Gleichbehandlung aller Gläubiger abverlangt, aus der die Entrichtung zu den jeweiligen Abgabenfälligkeiten in Gegenüberstellung mit den sonstigen Verbindlichkeiten unter Berücksichtigung der geleisteten Zahlungen ersichtlich sei und somit dem Gebot der Gleichbehandlung aller Forderungen entsprochen hätte.

Da die Vorhaltsbeantwortung nicht durchgeführt worden sei, habe auch der Nachweis zur Gläubigergleichbehandlung nicht erbracht werden können.

Als schulhaft im Sinne des § 9 Abs. 1 BAO gelte jede Form des Verschuldens. Der Grad des Verschuldens sei irrelevant (leichteste Fahrlässigkeit genüge). Nach der Rechtsprechung sei im Falle, dass eine Pflicht nicht erfüllt worden sei, die Verschuldensvermutung gegeben.

\*\*\*\*\*

Gegen diesen Bescheid richtet sich die nach einem Fristverlängerungsantrag eingebrachte Beschwerde des Bf. vom 29.10.2015, mit welcher die vollständige Aufhebung des angefochtenen Haftungsbescheides begeht wird.

Zur Haftung betreffend Umsatzsteuer 12/2010 wird zunächst vorgebracht, dass mittels angefochtenen Bescheid u.a. die Umsatzsteuer für den Zeitraum 12/2010 in Höhe von € 212.559,96 im Haftungswege belastet werde.

Die Inanspruchnahme zur Haftung sei jedoch hinsichtlich dieses Betrages nicht möglich, da die Umsatzsteuer für den genannten Zeitraum gar nicht in der genannten Höhe von der N.H.GmbH geschuldet werde. Vielmehr sei die Zahllast für den Zeitraum 12/2010 mit € 0,00 anzusetzen, da ein Umsatzsteuerbescheid vom 09.05.2012, eingelangt am 15.05.2012, beim Masseverwalter der N.H.GmbH die Umsatzsteuer für das Jahr 2010 mit € 0,00 festsetze. Dieser Bescheid sei zwischenzeitlich in Rechtskraft erwachsen.

Eine Inanspruchnahme zur Haftung hinsichtlich des Teilbetrages von € 212.559,96 sei daher denkunmöglich. Es werde darauf hingewiesen, dass das Finanzstrafverfahren auch hinsichtlich der Umsatzsteuer des Jahres 2010 eingestellt worden sei, da ein rechtskräftig ergangener Umsatzsteuerbescheid des Jahres 2010 mit einer festgesetzten Umsatzsteuer von € 0,00 vorliege.

Hinsichtlich der Inanspruchnahme zur Haftung für Lohnabgaben des Zeitraumes 2010 (09/2010 bis 12/2010) werde auf den beiliegenden Gleichbehandlungsnachweis verwiesen, woraus sich eine Reduktion der Haftungssumme für Lohnabgaben, mit Ausnahme der Lohnsteuer, auf € 36.688,82 ergebe. Dies deshalb, da die anteilige Befriedigung der übrigen Gläubiger im Zeitraum von 14.11.2010 bis 14.02.2011 nur in Höhe von durchschnittlich 46,50 % erfolgt sei. Das Finanzamt sei daher nicht, wie im vorliegenden Bescheid behauptet, im Ausmaß von 100 % sondern nur im Ausmaß von durchschnittlich 46,50 % benachteiligt worden. Die Haftungssumme sei daher für die lohn- und gehaltsabhängigen Abgaben (DB und DZ) auf € 36.688,82 zu reduzieren.

Zur Ermessensübung wird zunächst ausgeführt, dass im vorliegenden Fall das Konkursverfahren bei der N.H.GmbH bereits am Datum1 eröffnet und rechtskräftig mit Datum2 mangels Kostendeckung aufgehoben worden sei. Ein zwischenzeitlich eingeleitetes Finanzstrafverfahren in Zusammenhang mit einigen der obgenannten Abgaben sei mit Erkenntnis vom 05.11.2014 eingestellt worden.

Im vorliegenden Haftungsbescheid sei die Ermessensentscheidung im Sinne des § 20 BAO nicht korrekt getroffen worden. Die Ermessensentscheidung sei im Sinne des § 20 BAO innerhalb der vom Gesetz gezogenen Grenzen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Im vorliegenden Fall sei die Uneinbringlichkeit der Abgabe bereits mit der Aufhebung des Konkurses am Datum2 festgestanden, der Haftungsbescheid sei jedoch erst am 18.08.2015 ergangen. Für diese lange Verfahrensdauer gebe es keinen objektiven Grund.

Somit sei der gesamte Haftungsbescheid über € 358.789,70 aufzuheben.

\*\*\*\*\*

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 26.11.2015 wies die Abgabenbehörde die gegenständliche Beschwerde als unbegründet ab.

Nach Zusammenfassung des Beschwerdebegehrens wird zunächst begründend ausgeführt, dass der Bf., geb. am x.y., vom 25.08.2010 bis zur Konkurseröffnung am Datum1 eingetragener handelsrechtlicher Geschäftsführer der Firma N.H.GmbH (FN FN) gewesen sei. Am Datum2 sei mit Beschluss des LandesgerichtesX (s) das Konkursverfahren gemäß § 123a IO mangels Vermögens eingestellt und die Firma gemäß § 40 FBG infolge Vermögenslosigkeit gelöscht worden. In der Folge sei seitens des Finanzamtes am 20.11.2012 ein Haftungsprüfungsvorhalt hinsichtlich der aushaftenden Abgabenschuldigkeiten in Höhe von € 377.968,63 erlassen worden. Am 20.12.2012 sei eine unvollständige Beantwortung dieses Vorhaltes gemeinsam mit einem Antrag auf Fristverlängerung bis zum 29.03.2012 (gemeint wohl 2013) erfolgt. Diesem Antrag sei am 17.01.2013 stattgegeben worden. Am 29.03.2013 sei neuerlich ein Fristverlängerungsansuchen bis zum 31.05.2013 gestellt und am 29.05.2013 dieses noch einmal bis zum 28.06.2013 prolongiert worden. Das Finanzamt habe die Frist am 12.06.2013 letztmalig bis zum 30.06.2013 verlängert. Die endgültige Stellungnahme der Partei sei am 27.06.2013 eingebracht worden. Es sei eine Schlechterstellung des

Finanzamtes gegenüber den übrigen Gläubigern in Höhe von 62 % dargelegt worden. In der Folge habe das Finanzamt am 18.08.2015 den streitgegenständlichen Bescheid erlassen. Gegen diesen Bescheid habe die Partei das Rechtsmittel der Beschwerde mit der angeführten Begründung erhoben.

Dieser Sachverhalt sei unter Berücksichtigung der Beschwerdeeinwendungen rechtlich wie folgt zu würdigen gewesen:

Wie bereits im Haftungsbescheid ausgeführt, haben die zur Vertretung juristischer Personen berufenen Personen gemäß § 80 Abs. 1 BAO alle Pflichten zu erfüllen, die den von ihnen Vertretenen obliegen. Sie haben insbesondere dafür Sorge zu tragen, dass die Abgaben aus den Mitteln die sie verwalten, entrichtet werden.

Die Haftung nach § 9 Abs. 1 BAO sei eine Ausfallhaftung. Voraussetzung sei die objektive Uneinbringlichkeit der betreffenden Abgaben bei der Primärschuldnerin im Zeitpunkt der Inanspruchnahme des Haftenden. Im gegenständlichen Fall stehe diese Uneinbringlichkeit nach Konkursaufhebung und Löschung der Firma infolge Vermögenslosigkeit am Datum2 betreffend die Primärschuldnerin fest.

Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten berechtigen nur dann zur Haftungsinanspruchnahme, wenn die Verletzung schulhaft erfolgt sei. Eine bestimmte Schuldform sei hierfür nicht erforderlich. Daher reiche leichte Fahrlässigkeit.

In der Beschwerde werde eingewendet, dass die Zahllast der Primärschuldnerin in Höhe von € 0,00 anzusetzen sei, da dem Masseverwalter ein Umsatzsteuerbescheid 2012 in Höhe von € 0,00 zugestellt worden sei und es daher denkunmöglich wäre dafür einen Teilbetrag in Höhe von € 212.559,96 zur Haftung heranzuziehen. Zudem sei hinsichtlich der Umsatzsteuer 2010 auf die Einstellung des Finanzstrafverfahrens hingewiesen worden, da ein rechtskräftiger Umsatzsteuerbescheid mit einer festgesetzten Umsatzsteuer in Höhe von € 0,00 vorliege.

Dazu sei seitens des Finanzamtes Folgendes auszuführen:

Die Geltendmachung einer Haftung gemäß § 9 BAO für aushaftende Abgabenbeträge richte sich nach deren Fälligkeitszeitpunkt. Der im Haftungsbescheid festgesetzte Betrag in Höhe von € 212.559,96 finde seine Begründung im abweichenden Wirtschaftsjahr 2011 (01.07.2010 bis 30.06.2011). Die geltend gemachte Umsatzsteuer 12/2010 werde von diesem Wirtschaftsjahr umfasst. Es könne daher das Argument einer Umsatzsteuerzahllast im Umsatzsteuerbescheid 2010 und 2012 in Höhe von € 0,00 die Partei nicht entschulden, da der Haftungsbetrag dem Umsatzsteuerbescheid 2011 entspringe. Es haben die Einwendungen aus der Stellungnahme vom 27.06.2013 für die Umsatzsteuer 12/2010 auch dahingehend Berücksichtigung gefunden, als vom aushaftenden Betrag lediglich 62 % als Haftungsbetrag herangezogen worden seien, da die beschwerdeführende Partei selbst die Schlechterstellung des Finanzamtes in dieser quotenmäßigen Höhe ausgeführt und anhand eines Berechnungsblattes dargelegt habe. Mangels weiterführender Nachweise sei die Beschwerde sohin in diesem Punkt abzuweisen gewesen. Hätte der Geschäftsführer Gesellschaftsmittel zur Verfügung

gehabt, die zur Befriedigung sämtlicher Schulden der Gesellschaft nicht ausreichten, so sei er für die Umsatzsteuer, Dienstgeberbeiträge und Dienstnehmerzuschläge nur dann haftungsfrei, wenn er nachweise, dass die noch vorhandenen Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet worden seien. Unterbleibe dieser Nachweis, könne ihm die uneinbringlichen Abgaben zur Gänze vorgeschrieben werden.

Hinsichtlich der Lohnabgaben werde in der Beschwerde eingewendet, dass eine anteilige Befriedigung der übrigen Gläubiger nur in Höhe von 46,50 % erfolgt sei, woraus sich eine Reduktion der Haftungssumme mit Ausnahme der Lohnsteuer auf € 36.688,82 ergebe. Nach der gängigen Rechtsprechung des VwGH habe die beschwerdeführende Partei den Nachweis hierfür zu erbringen. Es bestehe somit für den Vertreter eine qualifizierte Mitwirkungspflicht in der Form, dass dieser im Haftungsverfahren die Gleichbehandlung aller Gläubiger ziffernmäßig darzustellen habe. Dies sei gegenständlich nicht geschehen. Die pauschale Einwendung einer Gläubigergleichbehandlung lediglich in Höhe von 46,50 % widerspreche daher der gesetzlichen Konkretisierungspflicht. Die Festsetzung der Lohnabgaben laut Haftungsbescheid sei somit zu Recht erfolgt.

Die Geltendmachung der Haftung im Sinne des § 9 BAO liege im Ermessen der Abgabenbehörde, das sich innerhalb der vom Gesetz aufgezeigten Grenzen des § 20 BAO zu halten habe. Innerhalb dieser Grenzen seien Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Dem Gesetzesbegriff Billigkeit sei dabei berechtigtes Interesse der Partei, dem Gesetzesbegriff Zweckmäßigkeit das öffentliche Anliegen an der Einbringung der Abgaben mit allen gesetzlich vorgesehenen Mitteln und Möglichkeiten beizumessen.

Berücksichtige man die Tatsache, dass die haftungsgegenständlichen Abgabenschuldigkeiten nur im Haftungswege beim Beschwerdeführer einbringlich gemacht werden könnten, so sei im gegenständlichen Fall dem Interesse der Allgemeinheit an der Abgabeneinbringung (Zweckmäßigkeitserwägung) der Vorzug zu geben gewesen gegenüber dem Interesse des Beschwerdeführers, nicht zur Haftung in Anspruch genommen zu werden (Billigkeitserwägung).

Dem Vorwurf, es sei die Ermessensentscheidung im Sinne des § 20 BAO nicht korrekt getroffen worden und es bestehe für die lange Verfahrensdauer von der Konkursaufhebung am Datum 2 bis zum Ergehen des Haftungsbescheides am 18.08.2015 keinen objektiven Grund, könne Folgendes entgegnet werden:

Laut ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 03.09.2008, 2006/13/0159) sei dem Element der Zumutbarkeit der Heranziehung eines Haftungspflichtigen angesichts lange verstrichener Zeit im Rahmen der behördlichen Ermessensübung besondere Bedeutung beizumessen (vgl. UFS 30.03.2012, RV/2301-W/11).

Im vorliegenden Fall habe das Finanzamt nach Aufhebung des Konkurses unverzüglich mit einem Haftungsvorhalt reagiert. Die Partei selbst habe wiederholt eine Fristverlängerung bis zum 30.06.2013 beantragt. Der Haftungsbescheid sei nach

umfangreicher Ermittlungstätigkeit zur Einkommens- und Vermögenssituation am 18.08.2015 ergangen. Die Absicht der Behörde, den Beschwerdeführer zur Haftung heranzuziehen, sei gegenständlich nicht erst mit dem nun angefochtenen Bescheid vom 18.08.2015, sondern unverzüglich durch Erlassung des Haftungsprüfungsbescheides bekannt geworden. Von einer unbilligen langen Verfahrensdauer, innerhalb derer die Partei nicht mehr mit einer Haftungsinanspruchnahme rechnen habe müssen, könne daher nicht ausgegangen werden. Gründe für ein Absehen von der Geltendmachung der Haftung als Ausfluss des Ermessens seien im gegenständlichen Fall somit nicht vorgelegen, sodass das Finanzamt mit Recht den Zweckmäßigkeitsoberlegungen den Vorrang gegenüber einer allfälligen Billigkeit einräumen konnte, da die Geltendmachung eine geeignete Maßnahme gewesen sei, um den Abgabenausfall zu verhindern.

Aus diesen Gründen habe die Behörde daher zu Recht, von einer schuldhaften Pflichtverletzung als Ursache für die Uneinbringlichkeit der betreffenden Abgaben ausgehen können, und sei wie im Spruch zu entscheiden gewesen.

Nach einem Fristverlängerungsantrag vom 22.12.2015 stellte der Bf. mit Schriftsatz vom 25.01.2016, welcher mit der Beschwerde vom 29.10.2015 ident ist, den Antrag auf Entscheidung über die Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht, die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung sowie die Entscheidung durch den gesamten Senat.

\*\*\*\*\*

Am 3. Jänner 2017 wurde durch das BFG folgender Vorhalt erlassen:

"Bezugnehmend auf Ihre Gleichbehandlungsaufstellung ergehen folgende ergänzende Mitteilungen und Anfragen:

Bezugnehmend auf die haftungsgegenständlichen Beträge an Lohnsteuer ist darauf hinzuweisen, dass diese nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vom Gleichheitsgrundsatz ausgenommen sind. Reichen nämlich die dem Arbeitgeber zur Verfügung stehenden Mittel zur Zahlung des vollen vereinbarten Arbeitslohnes nicht aus, so hat er die Lohnsteuer von dem tatsächlich zur Auszahlung gelangenden niedrigeren Betrag zu berechnen und einzubehalten (Verweis auf § 78 Abs. 3 EStG 1988). In derartigen Fällen dürfen die Löhne nicht in voller Höhe ausgezahlt werden und sind diese anteilig zu kürzen und die auf den gekürzten Lohnbetrag entfallende Lohnsteuer ist zur Gänze zu entrichten (vgl. z.B. VwGH 16.12.2009, 2009/15/0127, VwGH 29.1.2004, 2000/15/0168).

Hinsichtlich der Umsatzsteuer 12/2010, der Körperschaftsteuern, der Dienstgeberbeiträge und der Zuschläge zu den Dienstgeberbeiträgen obliegt es dem Bf. einen Nachweis zu erbringen, dass er mit deren Nichtentrichtung, bzw. anteiligen Nichtentrichtung die Abgabenbehörde als Gläubigerin nicht schlechter gestellt habe als die anderen Gläubiger.

Der Vertreter haftet für nicht entrichtete Abgaben der Gesellschaft auch dann, wenn die Mittel, die ihm für die Entrichtung aller Verbindlichkeiten der Gesellschaft zur Verfügung gestanden sind, hierzu nicht ausreichten, es sei denn, er weist nach, dass

er die Abgabenbehörde im Verhältnis nicht schlechter behandelt hat als bei anteiliger Verwendung der vorhandenen liquiden Mittel für die Begleichung aller Verbindlichkeiten (Gleichbehandlungsgrundsatz). 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. Auf diesem, nicht auf der Behörde, lastet auch die Verpflichtung zur Errechnung einer entsprechenden Quote. 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 diesen und der tatsächlich erfolgten Zahlung. Wird dieser Nachweis nicht angetreten, kann dem Vertreter die uneinbringliche Abgabe zur Gänze vorgeschrieben werden (vgl. z.B. VwGH 2.9.2009, 2007/15/0039).

Den Nachweis, welcher Betrag bei Gleichbehandlung sämtlicher Gläubiger an die Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre, hat der Vertreter in diesem Zusammenhang auf die jeweiligen Fälligkeitszeitpunkte einerseits und das Vorhandensein liquider Mittel zu diesen Zeitpunkten andererseits bezogen zu führen (vgl. VwGH 28.6.2012, 2011/16/0126 und VwGH 9.11.2011, 2011/16/0116).

Sie werden daher aufgefordert, die Höhe der bei Fälligkeit der Abgabenschuldigkeiten (siehe Tabelle unten) jeweils vorhandenen liquiden Mittel bekannt zu geben und zu belegen (Bankkontoauszug, Kassabuchauszug). Nach ständiger Judikatur des VwGH ist bei einer Gleichbehandlungsberechnung auf die jeweiligen Fälligkeitstage abzustellen.

Es wird eine **Frist bis Ende Jänner** eingeräumt.

Die verfahrensgegenständlichen Abgaben waren zu folgenden Terminen fällig:

Abgabenart	Zeitraum	Betrag	Fälligkeit
Umsatzsteuer (U)	12/2010	212.559,96	15.2.2011
Lohnsteuer (L)	09/2010	17.956,46	15.10.2010
Lohnsteuer (L)	10/2010	17.158,96	15.11.2010
Lohnsteuer (L)	11/2010	25.080,53	15.12.2010
Lohnsteuer (L)	12/2010	24.254,59	17.1.2011
Körperschaftsteuer (K)	2010	273,00	2.5.2011
Körperschaftsteuer (K)	01-03/2011	314,00	15.2.2011
Körperschaftsteuer (K)	04-06/2011	314,00	16.5.2011
Dienstgeberbeiträge (DB)	2010	71,56	17.1.2011

Dienstgeberbeiträge (DB)	09/2010	11.683,17	15.10.2010
Dienstgeberbeiträge (DB)	10/2010	11.785,10	15.11.2010
Dienstgeberbeiträge (DB)	11/2010	18.052,18	15.12.2010
Dienstgeberbeiträge (DB)	12/2010	14.424,47	17.1.2011
Zuschläge zum DB (DZ)	2010	6,05	17.1.2011
Zuschläge zum DB (DZ)	09/2010	1.012,52	15.10.2010
Zuschläge zum DB (DZ)	10/2010	1.018,52	15.11.2010
Zuschläge zum DB (DZ)	11/2010	1.567,80	15.12.2010
Zuschläge zum DB (DZ)	12/2010	1.256,83	17.1.2011
	Summe:	358.789,70	

\*\*\*\*\*

Dazu wurde nach Fristverlängerung mit Schreiben vom 13. Februar 2017 mitgeteilt, dass die Kontoauszüge der Bank für den Zeitraum 30.9.2010 bis 29.4.2011 und Berechnungen der Quoten pro Stichtag und Abgabenart übersendet werden.

Darüber hinaus werde erneut auf die bereits vorliegende Gleichbehandlungsaufstellung, welche ebenfalls die jeweils vorhandene Liquidität zwischen den Stichtagen zeige, verwiesen.

Insgesamt sei der Gesellschaft ein Betrag von rund Euro 1.146.000,00 zur Verfügung gestanden, welchem Zahlungen (insbesondere Löhne und Abgaben) in nahezu gleicher Höhe gegenübergestanden seien.

Es werde erneut darauf hingewiesen, dass die Umsatzsteuervorauszahlung für Dezember 2010 in der Höhe von € 212.559,96 nicht in die Haftung einzubeziehen sei.

Die Umsatzsteuer für das Jahr 2010 sei mit Bescheid vom 9. Mai 2012 beim Masseverwalter eingelangt am 15.5.2012 mit € 0 festgesetzt worden.

Da für die Gesellschaft kein Antrag gemäß § 20 Abs. 1 UStG gestellt worden sei, gelte weiterhin das Kalenderjahr als Veranlagungszeitraum für Zwecke der Umsatzsteuer.

Bei einer rein stichtagsbezogenen Betrachtung ergebe sich daher eine quotale Haftung für Lohnnebenabgaben und Körperschaftsteuer von € 27.817,96.

Zusammen mit der Lohnsteuer für die Zeiträume 9/2010 bis 12/2010 in der Höhe von € 84.450,54 ergebe sich ein Haftungsbetrag von € 112.268,50.

\*\*\*\*\*

Mit Schreiben des BFG vom 21.2.2017 wurden der Amtspartei die im Verfahren vor dem BFG vorgelegten Unterlagen zur Gleichbehandlungsberechnung übermittelt und sie zu einer Stellungnahme hinsichtlich der Umsatzsteuervorauszahlung 12/2010 ersucht.

Mit Schreiben vom 13.3.2017 wurde einbekannt, dass diesbezüglich nach der Umsatzsteuernachschauberechnung eine Schätzung der Jahresumsatzsteuer 2010 durch das Team mit Null vorgenommen worden sei und nicht auf Antrag des Bf. nach einem abweichenden Wirtschaftsjahr zu veranlagen sei.

\*\*\*\*\*

In der mündlichen Verhandlung vom 30.3.2017 wurden die bisherigen Verfahrensergebnisse erörtert. Der steuerliche Vertreter verwies auf sein Vorbringen und die Gleichbehandlungsberechnung und beantragt die Aufhebung des Haftungsbescheides im Rahmen der Ermessensübung. Hinsichtlich der Haftungsinanspruchnahme sei die lange Verfahrensdauer im Ermessensweg zu berücksichtigen sowie der Umstand, dass die Behörde erst nach mehreren Monaten nach Antragstellung eine UID Nummer vergeben habe und daher über einen langen Zeitraum keine entsprechenden Rechnungen gelegt werden habe können. Dieser Umstand habe auch zu einer Einstellung eines gegen den Bf. geführten Finanzstrafverfahrens in dieser Sache geführt.

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

*Gemäß § 80 Abs. 1 BAO haben die zur Vertretung juristischer Personen berufenen Personen 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 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.*

Voraussetzungen für die Geltendmachung einer Haftung gemäß § 9 BAO sind eine Abgabenforderung gegen den Vertretenen, die objektive Uneinbringlichkeit der entsprechenden Abgaben im Zeitpunkt der Inanspruchnahme des Haftenden (VwGH 03.07.1996, 96/13/0025), die Stellung als Vertreter, dessen schuldhafte Pflichtverletzung sowie die Kausalität zwischen Pflichtverletzung und Uneinbringlichkeit (VwGH 10.11.1993, 91/13/0181).

Da es sich bei der Vertreterhaftung nach § 9 Abs. 1 BAO um eine Ausfallshaftung handelt, ist zunächst als Voraussetzung für die Inanspruchnahme des Haftenden die objektive Uneinbringlichkeit der betreffenden Abgaben bei der Primärschuldnerin im Zeitpunkt der Inanspruchnahme des Bf. festzustellen.

Uneinbringlichkeit liegt in diesem Zusammenhang stets dann vor, wenn Vollstreckungsmaßnahmen erfolglos waren oder voraussichtlich erfolglos wären.

Im vorliegenden Sachverhalt wurde bei der Firma N.H.GmbH mit Beschluss des LandesgerichtesX vom Datum2 das Konkursverfahren gemäß § 123a IO mangels Vermögens aufgehoben und die Gesellschaft nach § 40 FBG wegen Vermögenslosigkeit gelöscht.

Somit ist ein Zugriff auf Geldmittel der Gesellschaft zweifelsfrei nicht mehr möglich und folglich die Voraussetzung der Uneinbringlichkeit der gegenständlichen Abgaben bei der Primärschuldnerin jedenfalls gegeben.

Der Bf. war ab 25.08.2010 bis zur Konkurseröffnung am Datum1 unbestritten alleiniger handelsrechtlicher Geschäftsführer der N.H.GmbH.

Daraus ergibt sich, dass der Bf. als handelsrechtlicher Geschäftsführer im Zeitraum seiner Geschäftsführung grundsätzlich verpflichtet war, für die Einhaltung der abgabenrechtlichen Vorschriften Sorge zu tragen.

Zu diesen Vorschriften gehören neben der Verpflichtung Abgaben zu entrichten etwa auch die Führung von Aufzeichnungen sowie die zeitgerechte Einreichung von Abgabenerklärungen.

Zur Frage, ob nun eine schuldhafte Pflichtverletzung, welche eine Uneinbringlichkeit von Abgabenschuldigkeiten bewirkt hat, vorliegt, ist zunächst Folgendes 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 eingebbracht werden können und er nicht beweist, dass die Abgaben ohne sein Verschulden nicht entrichtet werden konnten.

Nur schuldhafte Verletzungen abgabenrechtlicher Pflichten berechtigen zur Haftungsanspruchnahme. 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 Abgabenentrichtung entgegenstanden (VwGH 27.10.2008, 2005/17/0259). Dem Vertreter obliegt es, entsprechende Beweisvorsorgen – etwa durch Erstellung und Aufbewahrung von Ausdrucken – zu treffen.

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.

Bezugnehmend auf die haftungsgegenständlichen Beträge an Lohnsteuer ist darauf hinzuweisen, dass diese nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vom Gleichheitsgrundsatz ausgenommen sind. Reichen nämlich die dem Arbeitgeber zur Verfügung stehenden Mittel zur Zahlung des vollen vereinbarten Arbeitslohnes nicht aus, so hat er die Lohnsteuer von dem tatsächlich zur Auszahlung gelangenden niedrigeren Betrag zu berechnen und einzubehalten (Verweis auf § 78 Abs. 3 EStG 1988). In derartigen Fällen dürfen die Löhne nicht in voller Höhe ausgezahlt werden und sind diese anteilig zu kürzen und die auf den gekürzten Lohnbetrag entfallende Lohnsteuer ist zur Gänze zu entrichten (vgl. z.B. VwGH 16.12.2009, 2009/15/0127, VwGH 29.1.2004, 2000/15/0168).

Die Lohnsteuer für 9, 10, 11 und 12/2010 wurde bei Fälligkeit weder gemeldet noch entrichtet. Die Nachmeldung erfolgte für alle 4 Monate erst am 14.3.2011. Die Bezahlung der geschuldeten Abgaben unterblieb zur Gänze.

Die Löhne wurden ausbezahlt, daher besteht die Haftungsinanspruchnahme für die Lohnsteuern für 9-12/2010 in der Gesamthöhe von € 84.450,54 zu Recht, was auch seitens des Bf. zugestanden wird.

Bei der Ausbezahlung der Löhne wäre er verpflichtet gewesen zeitgleich die darauf entfallende Lohnsteuer sofort einzubehalten und bei Fälligkeit an das Finanzamt zu entrichten.

Hinsichtlich der Umsatzsteuer 12/2010, der Körperschaftsteuern, der Dienstgeberbeiträge und der Zuschläge zu den Dienstgeberbeiträgen obliegt es dem Bf. einen Nachweis zu erbringen, dass er mit deren Nichtentrichtung, bzw. anteiligen Nichtentrichtung die Abgabenbehörde als Gläubigerin nicht schlechter gestellt habe als die anderen Gläubiger.

Der Vertreter haftet für nicht entrichtete Abgaben der Gesellschaft auch dann, wenn die Mittel, die ihm für die Entrichtung aller Verbindlichkeiten der Gesellschaft zur Verfügung gestanden sind, hierzu nicht ausreichten, es sei denn, er weist nach, dass er die Abgabenbehörde im Verhältnis nicht schlechter behandelt hat als bei anteiliger Verwendung der vorhandenen liquiden Mittel für die Begleichung aller Verbindlichkeiten (Gleichbehandlungsgrundsatz). 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. Auf diesem, nicht auf der Behörde, lastet auch die Verpflichtung zur Errechnung einer entsprechenden Quote. 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 diesen und der tatsächlich erfolgten Zahlung. Wird dieser Nachweis nicht angetreten, kann

dem Vertreter die uneinbringliche Abgabe zur Gänze vorgeschrieben werden (vgl. z.B. VwGH 2.9.2009, 2007/15/0039).

Den Nachweis, welcher Betrag bei Gleichbehandlung sämtlicher Gläubiger an die Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre, hat der Vertreter in diesem Zusammenhang auf die jeweiligen Fälligkeitszeitpunkte einerseits und das Vorhandensein liquider Mittel zu diesen Zeitpunkten andererseits bezogen zu führen (vgl. VwGH 28.6.2012, 2011/16/0126 und VwGH 9.11.2011, 2011/16/0116).

Auf das Erfordernis zur Erbringung eines derartigen Gleichbehandlungsnachweises, welcher sich auf die jeweiligen Fälligkeitstage der verfahrensgegenständlichen Abgabenschuldigkeiten zu beziehen hat, ist der Bf. auch bereits mit Vorhalt des Finanzamtes Bruck Eisenstadt Oberwart vom 20.11.2012 betreffend Heranziehung zur Haftung nach § 9 BAO iVm § 80 BAO ausdrücklich hingewiesen worden.

Mit Schreiben des BFG vom 3.1.2017 wurden dem Bf. nochmals die Fälligkeitstage genannt, zu denen eine Gleichbehandlungsberechnung zu erstellen wäre und deren Erfordernisse nach der Judikatur des VwGH genannt.

*Gemäß § 21 UStG 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.*

*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.*

Am 25.2.2011 wurde für 12/2010 eine Umsatzsteuerzahllast von € 193.504,83 gemeldet und nicht entrichtet.

Am 27.9.2011 wurde eine Festsetzung zur Umsatzsteuer 12/2010 mit € 22.943,00 vorgenommen, wobei die Festsetzung auf Feststellungen einer abgabenbehördlichen Prüfung beruht, deren Ergebnisse im Bericht vom 26.9.2011 festgehalten sind.

Nach TZ 1 des Prüfungsberichtes verleaste die Primärschuldnerin im Dezember 2010 Personal an die S.GmbH und stellte diese Leistungen bisher nicht in Rechnung. Die durch das Unternehmen eingereichte Umsatzsteuervoranmeldung für 12/2010 umfasste lediglich Leistungsabrechnungen für September bis November 2010.

Die Umsatzsteuer für 12/2010 fällt nach den Angaben der Abgabenbehörde im behördlichen Verfahren wegen des abweichenden Wirtschaftsjahres in die Jahresumsatzsteuer 2011, die mit einer Gesamthöhe von € 211.964,14 verbucht wurde.

Laut aktueller Rückstandsaufgliederung besteht bei der Primärschuldnerin ein Abgabenausfall an Umsatzsteuer 12/2010 im Ausmaß von € 199.675,96.

Auf Rückfrage des BFG wurde jedoch mit Schreiben des Finanzamtes vom 13.3.2017 einbekannt, dass keine schriftliche Erklärung betreffend eines abweichenden Veranlagungszeitraumes vorliege und somit als Veranlagungszeitpunkt das Kalenderjahr gelte.

Demnach ist verfahrensgegenständlich dem Vorbringen des Bf. folgend nunmehr zu berücksichtigen, dass die Umsatzsteuer 2010 mittels Jahresumsatzsteuerschätzung mit Null festgesetzt wurde (Die Umsatzsteuerbemessungsgrundlage wurde fälschlich ebenfalls mit Null angesetzt), weswegen die Haftungsinanspruchnahme in diesem Punkt aufzuheben war.

Für die Dienstgeberbeiträge und die Zuschläge zu den Dienstgeberbeiträgen für 9-12/2010 gelten hinsichtlich deren Fälligkeit und Nichtentrichtung die Ausführungen zur Lohnsteuer.

Die Körperschaftsteuer 2010 wurde bei deren Fälligkeit am 2.5.2011 nicht entrichtet, die Vorauszahlungen für 1-3/2011 wurden am 15.2.2011 nicht entrichtet und die Vorauszahlungen für 4-6/2011 wurden am 16.5.2011 nicht entrichtet.

Die schuldhafte Pflichtverletzung für die dem Gleichbehandlungsgrundsatz unterliegenden Abgaben ist ebenfalls darin zu sehen, dass diese zum Fälligkeitstag nicht entrichtet wurden.

Mit der Stellungnahme vom 27.6.2013 wurden Ausführungen zur Behauptung der Gleichbehandlung aller Gläubiger zu den verfahrensgegenständlich relevanten Fälligkeitstagen getätig und zwei Seiten Aufstellungen mit der Überschrift Gleichbehandlungsnachweis vorgelegt. Ein Gleichbehandlungsnachweis zur Fälligkeit der lohnabhängigen Abgaben für 9/2010 mit 15.10.2010 wurde damit nicht angetreten.

Im Schriftsatz ist zum Fälligkeitstag 15.11.2010 von liquiden Mitteln von € 205.557,32 und Zahlungen von € 202.669,58 die Rede, eine Aufschlüsselung der laut Ansicht des Bf. zum 15.11.2010 beim Finanzamt bestehenden Verbindlichkeiten in der Gesamthöhe von € 32.247,97 liegt nicht vor. Diese Höhe ergibt sich aus den lohnabhängigen Abgaben für 9/2010 und umfasst nicht die ebenfalls bereits fälligen Abgaben für 10/2010. Die offenen Verbindlichkeiten gegenüber der Abgabenbehörde haben zu diesem Zeitpunkt bereits € 62.201,55 ausgemacht.

Aus der Tabelle ist ersichtlich, dass lediglich die Löhne bezahlt worden sein sollen.

Zum Fälligkeitstag 15.12.2010 werden liquide Mittel von € 392.887,74 einbekannt, davon sollen € 376.521,74 zur Bezahlung von Gläubigern verwendet worden sein. Wiederum ist nicht ersichtlich wie die Höhe der beim Finanzamt bestehenden Verbindlichkeiten berechnet wurde. Die angegebene Summe umfasst lediglich die lohnabhängigen Abgaben für 9 und 10/2010 und nicht die am 15.12.2010 fällig gewesenen lohnabhängigen Abgaben für 11/2010.

Die erste Buchung am Abgabenkonto erfolgte erst am 16.12.2010, es bestand auf dem Konto auch erst am 25.2.2011 ein Außenstand infolge der Buchung der Umsatzsteuervoranmeldung für 12/2010.

Folgt man der tabellarischen Aufstellung ist sogar eine Überzahlung der Löhne erfolgt. Daneben wurde ausschließlich eine weitere Zahlung an die Gebietskrankenkasse von € 53.713,65 vermerkt.

Mit Schreiben vom 13.2.2017 wurde nach dem Vorhalt im Ermittlungsverfahren vor dem BFG eine neue Aufstellung zu den Fälligkeitstagen 15.10.2010, 15.11.2010, 15.12.2010, 17.1.2011, 12.2.2011, 15.2.2011, 2.5.2011 und 16.5.2011 vorgelegt.

Zum 15.10.2010 werden die Gesamtverbindlichkeiten ohne Abgabenverbindlichkeiten mit € 329.254,10 angegeben und eine Liquidität von € 202.669,58. Daraus wurde eine Quote von 62 % abgeleitet und der Haftungsbetrag für DB und DZ mit 62 % des offenen Betrages angesetzt.

Auf dem Abgabenkonto bestand am 15.10.2010 noch kein Rückstand, da die Meldungen zu den fälligen Selbstberechnungsabgaben verspätet erfolgt sind. Tatsächlich wären in Summe Lohnabgaben (L, DB, DZ) von € 32.247,97 (DB, DZ € 12.695,69) zu bedienen gewesen.

Verbindlichkeiten bei anderen Gläubigern und Verbindlichkeiten an Gleichbehandlungsabgaben bei der Abgabenbehörde ergibt eine Tilgungsquote der Gesamtverbindlichkeiten von 59 %.

Demnach besteht ein Quotenschaden hinsichtlich DB und DZ 9/2010 von 59 % der Forderungen.

Für den 15.11.2010 werden die Verbindlichkeiten mit € 604.523,48 angegeben, dem steht eine Liquidität von € 376.521,74 gegenüber, woraus wiederum ohne Berücksichtigung der Außenstände bei der Abgabenbehörde eine Quote von 62 % errechnet wurde.

Am 15.11.2010 betragen die Außenstände an DB DZ bei der Abgabenbehörde bereits € 25.499,31, davon wurde nichts entrichtet. Damit ergibt sich, dass eine Quote von 54 % der offenen Gesamtforderungen bezahlt wurde.

Zum 15.12.2010 werden Verbindlichkeiten von € 683.388,08 angegeben und eine Liquidität von € 375.371,46, woraus eine Quote von 55 % errechnet wird.

Dem stehen Verbindlichkeiten bei der Finanz aus DB und DZ von € 45.119,29 gegenüber. Damit ergibt sich eine Quote von 51 %.

Zum 17.1.2011 werden Verbindlichkeiten von € 483.975,12 angegeben und eine Liquidität von € 34.291,93, woraus eine Quote von 7 % errechnet wird.

Zum 17.1.2011 betragen die Verbindlichkeiten bei der Abgabenbehörde an DB und DZ € 60.878,20, damit ergibt sich eine Quote von 6,3 %.

Zur Körperschaftsteuer 1-3/2011 wird eine Quote von 7 % angesetzt und zur Körperschaftsteuer 2010 und 4-6/2011 jeweils eine Quote von 16 % ohne weitere Erläuterungen zu deren Berechnung.

Ein Gleichbehandlungsnachweis zu den Fälligkeitstagen 15.2.2011, 2.5.2011 und 16.5.2011 wurde demnach nicht erbracht.

Eine bestimmte Schuldform hinsichtlich einer schuldhaften Pflichtverletzung ist nicht gefordert, weshalb auch leichte Fahrlässigkeit genügt, während finanzstrafrechtlich selbst für eine Finanzordnungswidrigkeit nach § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG hinsichtlich der Unterlassung der fristgerechten Meldung von Selbstberechnungsabgaben und deren Nichtentrichtung binnen 5 Tagen nach Fälligkeit bedingter Vorsatz als subjektive Tatseite normiert wurde. Somit kann bei Einstellung eines Finanzstrafverfahren keine Haftungsanspruchnahme nach § 11 BAO in Erwägung gezogen werden, dies gibt aber keine Auskunft darüber, dass nicht nach § 9 BAO eine schuldhafte Pflichtverletzung angelastet werden kann.

Infolge der schuldhaften Pflichtverletzung durch den Bf. (andere Gläubiger wurden bezahlt, die Abgabenverbindlichkeiten jedoch lediglich und dies teilweise verspätet gemeldet), 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.

Der Umstand, dass erst Monate nach Antragstellung eine UID Nummer vergeben worden sei, könnte nur bei einem Vorwurf einer verspäteten Bezahlung von Abgaben Berücksichtigung finden, verfahrensrechtlich bestand die Verpflichtung Abgaben zu entrichten jedoch nicht nur am Fälligkeitstag (dieser Tag ist rein zur Quotenberechnung ausschlaggebend), sondern solange der Bf. als Entscheidungsbefugter über Geldmittel der Primärschuldnerin verfügte und dieser Zeitraum endete lange nach Vergabe der Steuernummer. Den steuerlichen Zahlungsverpflichtungen wurde gar nicht nachgekommen.

Überlange Verfahrensdauer als Element der Ermessensübung bezieht sich auf den Zeitpunkt zu dem ein Haftender nach Abschluss eines Konkursverfahrens bei der Primärschulderin von einer geplanten Haftungsinanspruchnahme seiner Person in Kenntnis gesetzt wurde. Liegt ein langer Zeitraum zwischen Konkursbeendigung und Erstinformation zu einer geplanten Haftungsinanspruchnahme vor, so hat dies nach ständiger Rechtsprechung des BFG zu einer Berücksichtigung im Ermessensbereich mit einem Abschlag bei der Summe des Haftungsbetrages zu führen. Verfahrensgegenständlich wurde das Konkursverfahren am Datum2 beendet und der Bf. bereits mit Schreiben vom 20.11.2012 über eine geplante Haftungsinanspruchnahme informiert. Eine Beeinträchtigung seiner berechtigten Interessen zeitnah über eine drohende Inanspruchnahme seiner Person für offene Abgabenschuldigkeiten informiert zu werden, liegt demnach nicht vor.

### **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 solche Rechtsfrage liegt nicht vor.

Wien, am 30. März 2017

