

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R. in der Beschwerdesache Bf., Adresse-1, vertreten durch Haimerl Hörler Wirtschaftsprüfer Steuerberater GmbH, Linke Wienzeile 4/Stiege 1/2. DG/Top 1, 1060 Wien, über die Beschwerde vom 23.9.2014 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Wien 2/20/21/22 vom 3.9.2014, Steuernummer alt N-1, Steuernummer neu N-2, betreffend Haftung gemäß § 9 BAO nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben und die Haftung auf nachstehende Abgaben in Höhe von insgesamt € 13.620,24 eingeschränkt:

<i>Abgabe</i>	<i>Zeitraum</i>	<i>Betrag</i>
Lohnsteuer	2011	483,57
Lohnsteuer	11/2012	1.915,31
Dienstgeberbeitrag	11/2012	773,36
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	11/2012	68,74
Lohnsteuer	12/2012	2.568,72
Lohnsteuer	01/2013	1.790,10
Dienstgeberbeitrag	01/2013	40,05
Lohnsteuer	06/2013	1.875,47
Lohnsteuer	08/2013	1.224,51
Lohnsteuer	09/2013	1.921,34
Lohnsteuer	10/2013	959,07

Im Übrigen wird die Beschwerde gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

## Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 3.9.2014 wurde der Beschwerdeführer (Bf.) gemäß § 9 Abs. 1 BAO iVm § 80 BAO als Geschäftsführer der GmbH-1 für Abgaben in der Höhe von € 236.192,19, nämlich

<i>Abgabe</i>	<i>Zeitraum</i>	<i>Betrag</i>	<i>Fälligkeit</i>
Dienstgeberbeitrag	2010	3.600,00	17. 01. 2011
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	2010	320,00	17. 01. 2011
Lohnsteuer	2011	1.896,79	16. 01. 2012
Umsatzsteuer	2011	11,11	15. 02. 2012
Lohnsteuer	11/2012	7.512,79	17. 12. 2012
Dienstgeberbeitrag	11/2012	3.033,48	17. 12. 2012
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	11/2012	269,64	17. 12. 2012
Umsatzsteuer	11/2012	5.738,16	15. 01. 2013
Lohnsteuer	12/2012	10.075,77	15. 01. 2013
Dienstgeberbeitrag	12/2012	2.008,76	15. 01. 2013
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	12/2012	178,56	15. 01. 2013
Kammerumlage	10-12/2012	51,72	15. 02. 2013
Umsatzsteuer	12/2012	8.714,82	15. 02. 2013
Lohnsteuer	01/2013	7.021,65	15. 02. 2013
Dienstgeberbeitrag	01/2013	1.504,91	15. 02. 2013
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	01/2013	133,77	15. 02. 2013
Umsatzsteuer	01/2013	546,49	15. 03. 2013
Umsatzsteuer	02/2013	12.854,49	15. 04. 2013
Kammerumlage	01-03/2013	48,42	15. 05. 2013
Umsatzsteuer	03/2013	20.289,01	15. 05. 2013
Lohnsteuer	04/2013	2.303,99	15. 05. 2013
Dienstgeberbeitrag	04/2013	283,65	15. 05. 2013
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	04/2013	24,33	15. 05. 2013

Umsatzsteuer	04/2013	13.373,55	17. 06. 2013
Lohnsteuer	06/2013	11.155,12	15. 07. 2013
Umsatzsteuer	07/2013	7.394,02	16. 09. 2013
Lohnsteuer	08/2013	8.998,11	16. 09. 2013
Dienstgeberbeitrag	08/2013	2.240,82	16. 09. 2013
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	08/2013	197,94	16. 09. 2013
Umsatzsteuer	08/2013	5.050,07	15. 10. 2013
Lohnsteuer	09/2013	10.849,65	15. 10. 2013
Dienstgeberbeitrag	09/2013	2.533,17	15. 10. 2013
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	09/2013	223,47	15. 10. 2013
Kammerumlage	07-09/2013	78,47	15. 11. 2013
Umsatzsteuer	09/2013	13.563,45	15. 11. 2013
Lohnsteuer	10/2013	30.701,24	15. 11. 2013
Dienstgeberbeitrag	10/2013	5.234,68	15. 11. 2013
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	10/2013	463,77	15. 11. 2013
Umsatzsteuer	10/2013	12.199,46	16. 12. 2013
Lohnsteuer	11/2013	8.567,65	16. 12. 2013
Dienstgeberbeitrag	11/2013	2.925,28	16. 12. 2013
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	11/2013	257,92	16. 12. 2013
Lohnsteuer	2013	8.567,93	15. 01. 2014
Dienstgeberbeitrag	2013	2.925,29	15. 01. 2014
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	2013	268,82	15. 01. 2014

zur Haftung herangezogen, da diese durch die schuldhafte Verletzung der ihm als Vertreter der Gesellschaft auferlegten Pflichten nicht hätten eingebracht werden können.

\*\*\*\*\*

In der dagegen am 22.9.2014 rechtzeitig eingebrachten Beschwerde wandte der Bf. ein wie folgt:

### *1. Zu den Umsatzsteuern*

Hinsichtlich der Geltendmachung der Haftung für Umsatzsteuern betreffend den Zeitraum 2011 und 11/2012 bis 09/2013 werde ausgeführt, dass dem Bf. eine fristgerechte Bezahlung der Abgaben nicht möglich gewesen sei, da Projekte, die sich in Akquisition befunden hätten, nicht oder nicht zeitgerecht beauftragt worden seien, er jedoch – auch

noch während der Phase des Sanierungsverfahrens – auf die Erteilung akquirierter Aufträge und die damit verbundenen Zahlungen vertrauen habe können. Zudem sei das verfügbare Kapital der Gesellschaft in der Anlaufphase des Unternehmens zur Vorfinanzierung von Anlageplanungen aufgezehrt worden. Alternativ dazu geführte Verhandlungen über eine Beteiligung am schuldnerischen Unternehmen mit potenziellen Investoren, die eine Finanzierung der Schuldnerin herbeigeführt hätten, seien gescheitert.

Im Lichte dessen habe die Gesellschaft, vertreten durch den Bf., am 4.4.2013 und am 30.4.2013 Zahlungserleichterungsansuchen gestellt, die mit Bescheiden vom 12.4.2013 und 31.5.2013 auch positiv erledigt worden seien. Soweit dies im Rahmen der finanziellen Möglichkeiten der GmbH gestanden sei, seien diese Ratenzahlungen auch in weiterer Folge bis August 2013 erfüllt worden.

Aus diesem dargestellten Verhalten des Bf. ein schuldhaftes Verhalten abzuleiten, sei unzutreffend.

Insoweit die Haftung für die Umsatzsteuer 09/2013 und 10/2013 in Höhe von insgesamt € 25.762,91 geltend gemacht werde, werde eingewendet, dass im Zeitraum ab Fälligkeit dieser beiden Umsatzsteuerzahllasten (15.11.2013 bzw. 15.12.2013) bis zur Konkurseröffnung – mit Ausnahme von 50% der im November 2013 fällig gewesen Löhne sowie der Kosten für die Vorbereitung des Insolvenzverfahrens (der Insolvenzantrag sei bereits am Datum-1 eingebracht worden) keine Zahlungen mehr geleistet worden seien.

## *2. Zu den Lohnsteuern*

Insoweit die Haftung für Lohnsteuer 2011 sowie für die Monate 11/2012 bis 10/2013 geltend gemacht werde, werde Folgendes ausgeführt:

Zunächst werde inhaltlich gleichlautend wie zu Pkt.1. auf die unverschuldeten wirtschaftlichen Schwierigkeiten der Gesellschaft und die vom Bf. gestellten Anträge auf Zahlungserleichterung, welche auch genehmigt und bis Ende August 2013 erfüllt worden seien, hingewiesen.

Hinzu komme, dass die GmbH zwar sämtliche Lohnabgaben dem Finanzamt gemeldet habe, tatsächlich aber nur jene Lohnabgaben zu melden gewesen wären, hinsichtlich derer auch tatsächlich eine Lohnauszahlung erfolgt sei.

Dazu werde darauf verwiesen, dass für vier Mitarbeiter folgende von diesen auch im Insolvenzverfahren als Insolvenzforderungen geltend gemachten Entgeltsansprüche nicht bezahlt worden seien:

### **1.DN-1:**

Beträge gemäß beiliegendem Schreiben der Arbeiterkammer Niederösterreich vom 12.11.2013 in Höhe von € 37.529,00 netto

### **2.DN-2:**

Unbezahlt seien 50% des Monats Juni 2013, die vollen Monate August und Oktober 2013 in Höhe von € 9.356,34 netto geblieben

3.DN-3:

50% des Monats Juni 2013, August und Oktober 2013 zur Gänze in Höhe von  
€ 14.054,06 netto

4.DN-4:

Unbezahlt seien die Gehälter der Monate Februar bis August 2013 sowie das Gehalt vom 1.-23.9. geblieben. Hierüber sei der beiliegende prätorische Vergleich bei Gericht abgeschlossen worden. Die gesamte Bruttolohnsumme, die während dieses Zeitraumes unbezahlt geblieben sei, betrage € 97.625,16

Hinsichtlich der Lohnabgaben für Oktober 2013, welche per 15.11.2013 fällig gewesen seien, werde darauf hingewiesen, dass zu diesem Zeitpunkt bereits an der Vorbereitung der Insolvenz gearbeitet worden sei und bis zur Insolvenzeröffnung nur noch 50% der Löhne des Monats November 2013 sowie die für die Vorbereitung der Insolvenzeröffnung notwendigen Zahlungen geleistet worden seien. Gleiches gelte für die Lohnabgaben 11/2013, die zu einem Zeitpunkt fällig geworden seien, zu dem gar keine Zahlungen mehr geleistet worden seien, nämlich am 15.12.2013, sohin nach Einreichung des Insolvenzantrages bei Gericht.

### *3. Zu den Dienstgeberbeiträgen*

Hinsichtlich der geltend gemachten Haftung für Dienstgeberbeiträge und Zuschläge zu den Dienstgeberbeiträgen werde vollinhaltlich auf die Ausführungen zur Thematik der Haftung Lohnsteuer (siehe Pkt. 2.) hingewiesen.

\*\*\*\*\*

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 25.11.2014 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen und nach Zitierung der bezughabenden gesetzlichen Bestimmungen ausgeführt, dass zur Frage des Vorliegens einer schuldhaften Pflichtverletzung iSd § 9 Abs. 1 BAO zunächst auf die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu verweisen sei, wonach es Aufgabe des Geschäftsführers sei, darzutun, weshalb er nicht dafür Sorge tragen können, dass die Gesellschaft die angefallenen Abgaben entrichtet habe, widrigenfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung angenommen werden dürfe. Habe der Geschäftsführer schuldhaft seine Pflicht verletzt, für die Abgabentrückung aus den Mitteln der Gesellschaft zu sorgen, so dürfe die Abgabenbehörde auch davon ausgehen, dass die Pflichtverletzung Ursache für die Uneinbringlichkeit gewesen sei.

Nicht die Abgabenbehörde habe das Ausreichen der Mittel zur Abgabentrückung nachzuweisen, sondern der zur Haftung herangezogene Geschäftsführer das Fehlen ausreichender Mittel. Der Geschäftsführer hafte für nicht entrichtete Abgaben der Gesellschaft auch dann, wenn die zur Verfügung stehenden Mittel zur Entrückung aller Verbindlichkeiten nicht ausreichten, es sei denn, er weise nach, dass diese Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet worden seien. Widrigenfalls hafte der Geschäftsführer für die in Haftung gezogene Abgabe zur Gänze (VwGH 9.8.2001, 98/16/0348).

In der Begründung zum Haftungsbescheid sei der Bf. darauf hingewiesen worden, dass eine anteilige Verwendung der vorhandenen Mittel für die Begleichung aller Verbindlichkeiten durch geeignete Unterlagen zu belegen seien. Diesem sei der Bf. in seiner Beschwerde nicht nachgekommen, sondern habe lediglich ausgeführt, dass eine fristgerechte Bezahlung der Abgaben nicht möglich gewesen sei, da Projekte, die sich in Akquisition befunden hätten, nicht oder nicht zeitgerecht beauftragt worden seien, der Geschäftsführer jedoch – auch noch während der Phase des Sanierungsverfahrens – auf die Erteilung akquirierter Aufträge und die damit verbundenen Zahlungen vertrauen habe können. Zudem sei das verfügbare Kapital der Gesellschaft in der Anlaufphase des Unternehmens zur Vorfinanzierung von Anlageplanungen aufgezehrt worden. Alternativ dazu geführte Verhandlungen über eine Beteiligung am schuldnerischen Unternehmen mit potenziellen Investoren, die eine Finanzierung der Schuldnerin herbeigeführt hätten, seien gescheitert. Am 4.4.2013 und 30.4.2013 seien Zahlungserleichterungsansuchen gestellt worden, die mit Bescheiden vom 12.4.2013 und 31.5.2013 seitens des Finanzamtes positiv erledigt worden seien, wobei die vereinbarten Raten jedoch nur bis Ende August 2013 eingehalten worden seien.

Bezüglich Lohnsteuern sei nicht darauf abzustellen, ob die vorhandenen Mittel anteilig (auch) für die Entrichtung dieser Abgaben verwendet worden seien. Reichten die einem Vertreter zur Verfügung stehenden Mittel nicht auch für die Entrichtung der auf die ausbezahlten Löhne entfallenden Lohnsteuer aus, dann dürfe der Geschäftsführer gemäß § 78 Abs. 3 EStG nur einen entsprechend niedrigeren Betrag zur Auszahlung bringen, sodass die davon einbehaltene Lohnsteuer auch abgeführt werden könne. Werde dagegen die auf ausbezahlte Löhne entfallende Lohnsteuer nicht einbehalten und an das Finanzamt abgeführt, sei nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes – ungeachtet der wirtschaftlichen Schwierigkeiten der Primärschuldnerin – von einer schuldhaften Pflichtverletzung des Geschäftsführers auszugehen. Die Verpflichtung eines Vertreters nach § 80 BAO gehe hinsichtlich der Lohnsteuer über das Gebot der gleichmäßigen Behandlung aller Schulden (bzw. aller Gläubiger) hinaus (zB VwGH 25.2.2003, 97/14/0164).

Im Jahr 2013 sei darüber hinaus bis zum 30.11.2013 gemäß § 150 BAO eine Außenprüfung betreffend Lohnabgaben vom 1.1.2010 bis Datum-5 erfolgt, wobei der Prüfer nach Rücksprache bekannt gegeben habe, dass das Ergebnis aufgrund der damals seitens der steuerlichen Vertretung der Gesellschaft zur Verfügung gestellten Unterlagen zustande gekommen sei.

\*\*\*\*\*

Fristgerecht beantragte der Bf. mit Schreiben vom 17.12.2014 die Vorlage der Beschwerde zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht und brachte ergänzend vor, dass eine Haftung iSd § 9 iVm §§ 80 ff. BAO für die Abgabenart Umsatzsteuer dann gegeben sei, wenn keine Gläubigergleichbehandlung stattgefunden habe. Im konkreten Fall sei keine Ungleichbehandlung der Gläubiger erfolgt.

Dazu werde ausgeführt, dass im Rückstandsausweis für die Abgabensart Umsatzsteuer für den Zeitraum 11/2012 bis 10/2013 eine Abgabenschuldigkeit in der Gesamthöhe von € 99.734,63 angeführt werde.

Die Entrichtung der Umsatzsteuer 10/2013 in der Höhe von € 12.199,46, fällig am 15.12.2013, sei aufgrund der Einbringung des Insolvenzantrages zum Datum-1 nicht mehr möglich gewesen („Gläubigergleichbehandlung“). Zu diesem Zeitpunkt seien keine Zahlungen mehr geleistet worden.

Des Weiteren sei festzuhalten, dass die schuldhafte Pflichtverletzung bei dieser Abgabensart darin begründet sei, dass die Umsatzsteuer nicht an das Finanzamt entrichtet worden sei, obwohl sie in fremdem Namen vereinnahmt worden sei. In diesem Zusammenhang sei anzumerken, dass bei der Primärschuldnerin zum 31.12.2013 noch nicht beglichene Forderungen in der Höhe von € 354.534,11 bestanden hätten (siehe Anlage „Offene Posten Forderungen“). Bei diesen Forderungen handle es sich um Forderungen aus Lieferungen und Leistungen, die dem 20%igen Umsatzsteuersatz unterlegen gewesen seien, folglich sei Umsatzsteuer in Höhe von € 59.089,02 nicht vereinnahmt worden. Das heiße, dass die Gesellschaft für diesen Umsatzsteuerbetrag in Vorlage hätte treten müssen. Aufgrund der wirtschaftlich angespannten Situation der GmbH (Ausbleiben von Aufträgen, fehlende Investoren) sei die Vorfinanzierung dieses Betrages nicht möglich gewesen.

Als weiteren Nachweis, dass keine Gläubigerbegünstigung stattgefunden habe, werde der Entwurf des Jahresabschlusses zum 31.12.2013 beigelegt.

Wie dem Entwurf zu entnehmen sei, habe sich die Position Verbindlichkeit wie folgt verändert (Statusvergleich 31.12.20012 zu 31.12.2013):

<i>Verbindlichkeiten</i>	<i>31.12.2012</i>	<i>31.12.2013</i>	<i>Differenz</i>	<i>%</i>
Nachrangige Gesellschafterdarlehen	926.065,84	736.010,57	- 190.055,27	- 25%
Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten	351.953,16	235.161,08	- 116.792,08	- 15%
Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen	172.686,26	469.683,85	296.997,59	+ 39%
Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen	390.981,23	703.101,35	312.120,12	+ 41%
Einlage echter stiller Gesellschafter	500.000,00	500.000,00		
Sonstige Verbindlichkeiten	595.128,74	1.053.119,00	457.990,64	
davon aus Steuern	65.420,15	281.803,26	216.383,11	+ 28%
davon im Rahmen der sozialen Sicherheit	38.096,88	101.859,56	63.762,68	+ 8%
davon sonstige	491.611,71	669.456,56	177.844,85	+ 23%
Total	2.936.815,23	3.697.076,23	760.261,00	100%

Hierzu werde wie folgt informiert:

Bei den nachrangigen Gesellschafterdarlehen sei keine Tilgung erfolgt, sondern nur eine Umgliederung zu den Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen (falscher Bilanzansatz 2012). Diese Position erfahre somit eine prozentuelle Änderung von 16% (anstatt 41%).

Zu den sonstigen Verbindlichkeiten aus Steuern werde ausgeführt, dass die Lohnabgaben für die Monate 02/2013 bis 09/2013 von den vereinbarten und nicht von den tatsächlich ausbezahlten Entgelten berechnet, dem Finanzamt gemeldet und in der Buchhaltung verbucht worden seien. Diese Tatsache sei in der Außenprüfung sowie im Bericht vom 17.2.2014 nicht berücksichtigt worden. Die durchgeführte Neuberechnung der Lohnabgaben (siehe Anlage „Bezugskorrekturen 01-12“) führe zu einer Betragskorrektur von € 67.241,94 (Lohnsteuer € 56.680,35, Dienstgeberbeitrag € 9.699,42, Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag € 862,17).

Folglich wäre – unter Berücksichtigung der Korrekturbuchungen für die Lohnabgaben und unter Korrektur der vorgenommenen Umgliederung – das prozentuelle Verhältnis wie folgt abzubilden:

<i>Verbindlichkeiten</i>	<i>31.12.2012</i>	<i>31.12.2013</i>	<i>Differenz</i>	<i>%</i>
Nachrangige Gesellschafterdarlehen	926.065,84	926.065,84		0%
Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten	351.953,16	235.161,08	- 116.792,08	- 17%
Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen	172.686,26	469.683,85	296.997,59	+ 43%
Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen	390.981,23	513.046,08	122.064,85	+ 18%
Einlage echter stiller Gesellschafter	500.000,00	500.000,00		
Sonstige Verbindlichkeiten	595.128,74	985.877,44	390.748,70	
davon aus Steuern	65.420,15	214.561,32	149.141,17	+ 22%
davon im Rahmen der sozialen Sicherheit	38.096,88	101.859,56	63.762,68	+ 9%
davon sonstige	491.611,71	669.456,56	177.844,85	+ 26%
Total	2.936.815,23	3.629.834,29	693.019,06	100%

Die Verbindlichkeiten hätten 2013 in Summe eine Erhöhung von € 693.019,06 erfahren; davon seien rund 22% auf die Verbindlichkeiten aus Steuern entfallen.

Festzuhalten sei, dass die in der Gesellschaft vorhandenen liquiden Mittel auf sämtliche Verbindlichkeiten – mit Ausnahme der nachrangig gestellten Gesellschafterdarlehen und der Einlage des stillen Gesellschafters – aufgeteilt und die Abgabenschuldigkeiten nicht schlechter gestellt worden seien. Aufgrund dieser Vorgehensweise könne grundsätzlich keine Haftung gemäß § 9 BAO begründet werden (vgl. VwGH 27.9.2000, 95/14/0056). In diesem Zusammenhang sei auch auf die mit der Finanzverwaltung eingegangene



Ratenvereinbarung hinzuweisen (Bescheide vom 12.4.2013 und 31.5.2013), welche bis August 2013 ordnungsgemäß erfüllt worden sei.

Wie der nachfolgenden Aufstellung entnommen werden könne, hätten die Verbindlichkeiten aus Steuern, gemessen an den Gesamtverbindlichkeiten, nur 6% betragen. Bei den sonstigen Verbindlichkeiten sei die Korrekturrechnung der Lohnabgaben in der Höhe von € 67.241,94 in Abzug gebracht worden:

<i>Verbindlichkeiten</i>	<i>31.12.2013</i>	<i>%</i>
Nachrangige Gesellschafterdarlehen	736.010,57	20%
Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten	235.161,08	6%
Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen	469.683,85	13%
Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen	703.101,35	19%
Einlage echter stiller Gesellschafter	500.000,00	14%
Sonstige Verbindlichkeiten	985.877,44	
davon aus Steuern	214.561,32	6%
davon im Rahmen der sozialen Sicherheit	101.859,56	3%
davon sonstige	669.456,56	18%
Total	3.629.834,29	100%

Zur Außenprüfung – Bericht vom 17.2.2014 – betreffend Lohnabgaben werde festgehalten, dass ein Teil des Ergebnisses der Prüfung (Lohnabgaben 11/2013) in der Rückstandsaufgliederung doppelt erfasst worden sei (sowohl unter den Abgabenarten Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2013 als auch unter der Abgabenart Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 11/2013). Zusätzlich unter Berücksichtigung der Bezugskorrekturen (Berechnung der Lohnabgaben von den tatsächlich ausbezahlten und nicht von den vereinbarten Entgelten) führe dies zu einer Korrektur der Abgabenschuldigkeiten in Höhe von € 19.648,09.

Laut Haftungsbescheid beliefen sich die Abgabenschuldigkeiten auf € 236.192,19. Die in diesem Betrag enthaltenen Lohnabgaben setzten sich wie folgt zusammen:

Lohnsteuer	107.650,69
Dienstgeberbeitrag	26.290,04
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	2.338,22
	136.278,95

Aufgrund der seitens des Bf. durchgeführten Korrekturrechnungen (Bemessungsgrundlage ausbezahlte Gehälter für die Monate 01-11/2013) ergäben sich folgende abweichende Abgaben:

Lohnsteuer	52.610,68
Dienstgeberbeitrag	16.178,43
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	1.431,50
	70.220,61

Der Vollständigkeit halber dürfe nochmals darauf hingewiesen werden, dass hinsichtlich der Lohnabgaben des Monats Oktober 2013, welche per 15.11.2013 fällig gewesen seien, bereits an der Vorbereitung der Insolvenz gearbeitet worden sei. Gleiches gelte für die Lohnabgaben 11/2013, die zu einem Zeitpunkt fällig geworden seien, zu dem gar keine Zahlungen mehr geleistet worden seien, nämlich am 15.12.2013, sohin nach Einreichung des Insolvenzantrages. Unter Berücksichtigung des Insolvenzantrages beliefen sich die nicht entrichteten Lohnabgaben auf € 61.144,94:

Lohnsteuer	52.610,68
Dienstgeberbeitrag	16.178,43
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	1.431,50
	70.220,61
abzüglich	
Lohnabgaben 10/2013	5.210,87
Lohnabgaben 11/2013	3.864,80
	61.144,94

In Summe seien von den ehemaligen Arbeitnehmern der Gesellschaft im Insolvenzverfahren unter dem Titel nicht bezahlte Entgeltansprüche Insolvenzforderungen in der Höhe von € 158.564,56 geltend gemacht worden.

Aufgrund der vorgenommenen Ausführungen werde der Antrag gestellt, den Bf. betreffend die Abgabenschuldigkeiten im Zusammenhang mit der Umsatzsteuer in der Höhe von € 99.734,63 aufgrund der Gläubigergleichbehandlung und der nicht vorliegenden verschuldeten Pflichtverletzung bzw. der fehlenden Ursächlichkeit der Pflichtverletzung für die Uneinbringlichkeit aus der Haftung zu entlassen.

Betreffend die Haftung im Zusammenhang mit den Lohnabgaben werde der Antrag gestellt, die Haftung auf die tatsächlich entrichtete Abgabenschuld (Bemessungsgrundlage tatsächlich entrichtete Entgelte) in der Höhe von € 61.144,94 zu reduzieren (anstelle der im Rückstandsausweis abgebildeten Abgabenschuld aus Lohnabgaben in der Höhe von € 136.278,95). Dieser Betrag sei zusätzlich um die Konkursquote zu reduzieren.

Weiters beantrage der Bf. die Durchführung einer mündlichen Verhandlung.

Abschließend werde der Stand des Konkursverfahrens der Gesellschaft dargestellt. Laut Bericht des Masseverwalters vom 13.11.2014 sei die Veräußerung der Vermögenswerte weitgehend abgeschlossen. Das Guthaben auf dem Masseanderkonto betrage gemäß der Zwischenrechnung des Masseverwalters € 422.635,80. Festzuhalten sei, dass die zur Verteilung kommende Konkursquote die Abgabenschuldigkeiten (Konkursforderungen) reduziere und sich folglich die Haftung des Bf. entsprechend vermindere. Gegenwärtig werde von einer Quote von 10% ausgegangen.

\*\*\*\*\*

Mit Schreiben vom 20.2.2015 ersuchte das Bundesfinanzgericht den Bf. um Erstellung eines Liquiditätsnachweises, da die übermittelten Bilanzansätze zum 31.12.2012 bzw. 31.12.2013 den Anforderungen für den Nachweis der Gläubigergleichbehandlung nicht genügten, sowie um Erbringung von Nachweisen zum Vorbringen, dass die den Lohnabgaben zugrunde liegenden Löhne nicht zur Gänze ausbezahlt worden seien.

\*\*\*\*\*

In Beantwortung dieses Vorhaltes legte der Bf. mit Schreiben vom 19.5.2015 einen Liquiditätsstatus für die Monate Jänner bis Oktober 2013 (mit zum Teil korrigierten Abgabebeträgen) vor. Hinsichtlich der Monate November und Dezember 2013 wandte er ein, dass bis zur Konkurseröffnung – mit Ausnahme von (reduzierten) Lohnzahlungen und Kosten der Vorbereitung des Insolvenzverfahrens – keine Zahlungen mehr geleistet worden seien.

Ferner sei festzuhalten, dass die Abgabenerklärungen immer eingereicht worden seien. Eine Schätzung der Bemessungsgrundlagen durch die Finanzverwaltung sei zu keiner Zeit erforderlich gewesen. Es seien durchgängig, entsprechend den gesetzlichen Verpflichtungen, Aufzeichnungen geführt worden.

Der Bf. weise erneut darauf hin, dass zum 31.12.2013 noch nicht beglichene Forderungen in der Höhe von € 354.534,11 bestanden hätten. Bei diesen Forderungen handle es sich um Forderungen aus Leistungen, die dem 20%igen Umsatzsteuersatz unterlegen seien, folglich sei Umsatzsteuer in der Höhe von € 59.089,02 nicht vereinnahmt worden. Im Verhältnis hierzu würden sich die im Haftungsbescheid angeführten fälligen Umsatzsteuerbeträge 2011 bis einschließlich August 2013 auf € 73.971,72 belaufen.

\*\*\*\*\*

Mit Schreiben vom 28.5.2015 ersuchte das Bundesfinanzgericht den Bf. um Vorlage eines ordnungsgemäßen Liquiditätsstatus mit Bekanntgabe aller liquiden Mittel und fälliger Verbindlichkeiten zu allen Fälligkeitstagen der haftungsgegenständlichen Abgaben. Außerdem mögen betreffend die nicht ausbezahlten Löhne die Höhe der verbleibenden Lohnabgaben pro Fälligkeitstag angeführt werden.

\*\*\*\*\*

In Beantwortung des Vorhaltes gab der Bf. mit Schreiben vom 25.8.2015 bekannt, dass der Masseverwalter mit Beschluss vom Datum-2 die Zwischenverteilung einer Quote von 13% vorgenommen habe. Dem Finanzamt sei mit 4.8.2015 ein Betrag von € 34.437,20 überwiesen worden, weshalb sich die Haftung unter Berücksichtigung der Verbuchung der Zahlung auf die ältesten Abgabenschulden sowie der verminderten Lohnabgaben für die tatsächlich zur Auszahlung gelangten Gehälter auf nachstehende Abgaben im Gesamtbetrag von € 123.497,20 reduziere:

<i>Abgabe</i>	<i>Zeitraum</i>	<i>Betrag</i>	<i>Fälligkeit</i>
Dienstgeberbeitrag	2010	0,00	17. 01. 2011
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	2010	0,00	17. 01. 2011
Lohnsteuer	2011	0,00	16. 01. 2012
Umsatzsteuer	2011	0,00	15. 02. 2012
Lohnsteuer	11/2012	0,00	17. 12. 2012
Dienstgeberbeitrag	11/2012	0,00	17. 12. 2012
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	11/2012	0,00	17. 12. 2012
Umsatzsteuer	11/2012	0,00	15. 01. 2013
Lohnsteuer	12/2012	0,00	15. 01. 2013
Dienstgeberbeitrag	12/2012	29,30	15. 01. 2013
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	12/2012	178,56	15. 01. 2013
Kammerumlage	10-12/2012	51,72	15. 02. 2013
Umsatzsteuer	12/2012	8.714,82	15. 02. 2013
Lohnsteuer	01/2013	7.021,65	15. 02. 2013
Dienstgeberbeitrag	01/2013	1.504,91	15. 02. 2013
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	01/2013	133,77	15. 02. 2013
Umsatzsteuer	01/2013	546,49	15. 03. 2013
Umsatzsteuer	02/2013	12.854,49	15. 04. 2013
Kammerumlage	01-03/2013	48,42	15. 05. 2013
Umsatzsteuer	03/2013	20.289,01	15. 05. 2013
Lohnsteuer	04/2013	5,64	15. 05. 2013
Umsatzsteuer	04/2013	13.373,55	17. 06. 2013
Lohnsteuer	06/2013	7.356,52	15. 07. 2013
Umsatzsteuer	07/2013	7.394,02	16. 09. 2013

Lohnsteuer	08/2013	4.803,14	16. 09. 2013
Dienstgeberbeitrag	08/2013	1.545,57	16. 09. 2013
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	08/2013	136,14	16. 09. 2013
Umsatzsteuer	08/2013	5.050,07	15. 10. 2013
Lohnsteuer	09/2013	7.536,43	15. 10. 2013
Dienstgeberbeitrag	09/2013	2.026,92	15. 10. 2013
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	09/2013	178,47	15. 10. 2013
Kammerumlage	07-09/2013	78,47	15. 11. 2013
Umsatzsteuer	09/2013	13.563,45	15. 11. 2013
Lohnsteuer	10/2013	3.761,96	15. 11. 2013
Dienstgeberbeitrag	10/2013	1.332,04	15. 11. 2013
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	10/2013	116,87	15. 11. 2013
Umsatzsteuer	10/2013	0,00	16. 12. 2013
Lohnsteuer	11/2013	2.639,99	16. 12. 2013
Dienstgeberbeitrag	11/2013	1.126,76	16. 12. 2013
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	11/2013	98,05	16. 12. 2013
Lohnsteuer	2013	0,00	15. 01. 2014
Dienstgeberbeitrag	2013	0,00	15. 01. 2014
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	2013	0,00	15. 01. 2014

Weiters weise der Bf. nochmals darauf hin, dass bei der Gesellschaft zum 31.12.2013 noch nicht beglichene Forderungen in Höhe von € 354.534,11 bestanden hätten. Bei diesen Forderungen handle es sich um Forderungen aus Leistungen, die dem 20%igen Umsatzsteuersatz unterlegen seien, folglich sei Umsatzsteuer in der Höhe von € 59.089,02 nicht vereinnahmt worden. Im Verhältnis dazu beliefen sich die im Haftungsbescheid angeführten Umsatzsteuerbeträge bis einschließlich September 2013 auf € 81.785,90. Hinsichtlich der Haftung aus der Umsatzsteuer 09/2013 in der Höhe von € 13.563,45, fällig mit 15.11.2013, sei festzuhalten, dass bis zur Konkurseröffnung – mit Ausnahme von (reduzierten) Lohnzahlungen und Kosten der Vorbereitung des Insolvenzverfahrens – keine Zahlungen mehr geleistet worden seien. Folglich belaufe sich die fällige Umsatzsteuer bis einschließlich August 2013 auf € 68.221,55 (€ 81.785,90 - € 13.563,45).

Betreffend Liquiditätsstatus halte der Bf. fest:

Die GmbH habe im Wirtschaftsjahr 2013 über kein Bankguthaben verfügt. Die Bankkonten (Kontokorrent) seien alle im Soll gewesen. Des Weiteren seien teilweise auch die

Bankkredite fällig gestellt gewesen. Mit den monatlich eingehenden liquiden Mitteln seien fällige Verbindlichkeiten (Finanzamt, Gebietskrankenkasse, Lieferanten, Gehälter, Steuerberater) bezahlt worden.

Er habe den Liquiditätsstatus wie folgt adaptiert:

- Die noch nicht fälligen Verbindlichkeiten und die nachrangig gestellten Verbindlichkeiten (zB nachrangige Gesellschafterdarlehen, noch nicht fällig gestellte Bankverbindlichkeiten) seien von den Gesamtverbindlichkeiten in Abzug gebracht worden – somit keine Berücksichtigung bei der Quotenberechnung.
- Die Lohnabgaben seien in der Höhe der tatsächlich ausgezahlten Gehälter berücksichtigt worden, mit der Konsequenz, dass sich die fälligen Abgabenschulden reduziert hätten.
- Der fällige Abgabebetrag laut Abgabenkonto sei um die Zwischenausschüttung von € 34.437,20 (Quote von 13%) reduziert worden.
- Die „fälligen Abgabenschulden bereinigt“ seien die Abgabenschulden laut Abgabenkonto reduziert um die nicht entstandenen Abgabenschulden im Zusammenhang mit den nicht ausbezahlten Gehältern zuzüglich der monatlichen „Tilgung der Abgaben“, damit die Quote nicht verfälscht werde.

Der adaptierte Liquiditätsstatus führe zu folgender Gesamtverteilung der liquiden Mittel:

<i>Monat</i>	<i>Liquide Mittel - monatlicher Zufluss</i>	<i>Sonstige fällige und nicht nachrangige Gesamtschulden</i>	<i>Fällige Abgaben- schulden bereinigt</i>	<i>Tilgung der Abgaben</i>	<i>Quote</i>	<i>Gesamtverteilung der liquiden Mittel</i>
01/2013	12.075,18	1.934.176,82	5.723,67	0,00	0,00%	0,62%
02/2013	163.648,59	1.886.119,52	23.853,80	138,64	0,58%	8,67%
03/2013	144.354,29	1.903.708,76	62.935,85	19.252,32	30,59%	6,57%
04/2013	137.854,90	1.927.299,57	52.804,87	15.142,93	28,68%	6,37%
05/2013	91.360,00	2.039.312,88	67.212,33	8.650,00	12,87%	4,06%
06/2013	107.173,11	2.197.380,54	89.566,38	8.650,00	9,66%	4,48%
07/2013	122.484,18	2.247.722,37	90.576,53	11.094,23	12,25%	4,96%
08/2013	105.640,35	2.280.114,66	116.459,57	33.178,67	28,49%	3,18%
09/2013	59.660,02	2.340.478,83	87.199,25	8.650,00	9,92%	2,18%
10/2013	96.097,98	2.574.239,21	110.151,33	530,83	0,48%	3,71%

Wie dieser Tabelle entnommen werden könne, sei die Finanzverwaltung nicht schlechter als die restlichen Gläubiger behandelt worden. Im Gegenteil, die Quote, die der Finanzverwaltung zugekommen sei, liege über der Gesamtverteilungsquote.

Abschließend beantragte der Bf., ihn betreffend die Umsatzsteuer in Höhe von € 81.785,90 bzw. € 68.221,55 aus der Haftung zu entlassen sowie die Haftung im Zusammenhang mit den Lohnabgaben auf die tatsächliche Abgabenschuld in Höhe von € 32.457,02 zu reduzieren.

\*\*\*\*\*

Mit Schreiben vom 4.9.2015 ersuchte das BFG den Bf. um Erstellung eines Liquiditätsstatus auch für die restlichen Monate November und Dezember 2013. Da ansonsten trotz der generellen Zahlungseinstellung in diesem Zeitraum eine Reduktion der haftungsgegenständlichen Abgabenverbindlichkeiten nicht erfolgen könne.

\*\*\*\*\*

In Beantwortung dieses Vorhaltes ergänzte der Bf. mit Schreiben vom 29. Oktober 2015 den Liquiditätsstatus wie folgt:

<i>Monat</i>	<i>Liquide Mittel - monatlicher Zufluss</i>	<i>Sonstige fällige und nicht nachrangige Gesamtschulden</i>	<i>Fällige Abgaben- schulden bereinigt</i>	<i>Tilgung der Abgaben</i>	<i>Quote</i>	<i>Gesamtverteilung der liquiden Mittel</i>
11/2013	48.760,00	2.602.053,85	128.473,29	0,00	0,00%	1,87%
12/2013	33.195,52	2.301.311,40	144.537,55	0,00	0,00%	1,44%

\*\*\*\*\*

Der Schriftverkehr betreffend Erstellung eines Gleichbehandlungsnachweises wurde dem Finanzamt am 6.11.2015 zur Stellungnahme übermittelt.

Mit Schreiben vom 14.12.2015 wandte das Finanzamt ein, dass die übermittelten Zahlen seitens der steuerlichen Vertretung des Bf. nicht nachvollzogen werden könnten. Bei der Gegenüberstellung würden die Rückstände und erfolgten Zahlungen wie folgt differieren:

<i>Zeitraum</i>	<i>Rückstand Bf.</i>	<i>Zahlungen Bf.</i>	<i>Rückstand Finanzamt</i>	<i>Zahlungen Finanzamt</i>
01/2011	58.078,23	0,00	71.874,65	7.265,58
01/2012	65.584,41	0,00	34.774,64	10.000,00
12/2012	65.420,15	0,00	6.501,79	0,00
01/2013	82.549,02	0,00	40.160,87	0,00
02/2013	128.931,11	138,64	57.449,11	138,64
03/2013	170.644,58	19.252,32	77.962,28	19.252,32
04/2013	198.934,81	15.142,93	87.242,07	15.142,93
05/2013	244.360,86	8.650,00	94.672,30	8.650,00
06/2013	310.642,46	8.650,00	114.586,69	8.650,00
07/2013	329.409,70	11.094,23	117.718,10	11.094,23

08/2013	338.816,28	33.178,67	117.718,10	33.178,67
09/2013	376.451,94	8.650,00	116.462,12	0,00
10/2013	434.205,87	530,83	147.922,17	0,00

\*\*\*\*\*

Mit Vorhalt vom 15.9.2017 ersuchte das Bundesfinanzgericht den Bf. zur Nachvollziehbarkeit des vorgelegten Gleichbehandlungsnachweises um Bekanntgabe der bereinigten Lohnabgaben für 02-07/2013.

\*\*\*\*\*

In Beantwortung des Vorhaltes verwies der Bf. mit Schreiben vom 2.10.2017 auf das Schreiben des BFG vom 20.2.2015, mit dem die zum jeweiligen Fälligkeitstag haftungsgegenständlichen Abgaben angeführt worden seien. Von diesen Abgaben seien die Lohnabgaben für die nicht zur Gänze ausbezahlten Gehälter in Abzug gebracht worden. Den Nachweis für die nicht ausbezahlten Gehälter habe er mit seinem nachfolgenden Antwortschreiben erbracht.

Mit Schreiben vom 25.8.2015 seien dem BFG der Verteilungsnachweis für die Zwischenverteilung übermittelt worden. Der Masseverwalter der Gesellschaft habe gemäß Beschluss vom Datum-2 die Zwischenverteilung mit einer Quote von 13% vorgenommen. Dem zuständigen Finanzamt sei am 4.8.2015 ein Betrag von € 34.437,20 überwiesen worden, der mit den ältesten Abgabenschulden verrechnet worden sei.

Weiters übermittle er den Verteilungsnachweis vom Datum-3. Der Masseverwalter habe gemäß dem zwischenzeitig rechtskräftigen Verteilungsbeschluss des Insolvenzgerichtes die Schlussverteilung vorgenommen. Die Verteilungsquote habe 2,02% betragen. Es werde darauf hingewiesen, dass der Auszahlungsbetrag an das Finanzamt von der im Verteilungsentwurf angegebenen Summe insofern abweiche, als ein Guthaben auf dem Steuerkonto bei der Überweisung an das Finanzamt in Abzug gebracht worden sei. Dieses Steuerguthaben stehe der Gesamtheit aller Gläubiger zu und sei daher bei der Schlussverteilung aliquot auf alle Gläubiger aufgeteilt worden. Laut Übertragungsprotokoll sei an das Finanzamt ein Betrag von € 820,64 überwiesen worden, die wieder mit den ältesten Abgabenschulden gegenverrechnet worden seien.

Die bereinigten Lohnabgaben für die Monate Februar bis August 2013 hätten sich in Summe auf € 13.847,01 belaufen:

<i>Abgabe</i>	<i>Zeitraum</i>	<i>Betrag</i>	<i>Fälligkeit</i>
Lohnsteuer	04/2013	5,64	15.05.2013
Lohnsteuer	06/2013	7.356,52	15.07.2013
Lohnsteuer	08/2013	4.803,14	16.09.2013
Dienstgeberbeitrag	08/2013	1.545,57	16.09.2013



Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	08/2013	136,14	16.09.2013
---------------------------------	---------	--------	------------

\*\*\*\*\*

Mit Schreiben vom 25.10.2017 ersuchte das Bundesfinanzgericht den Bf. um Bekanntgabe der in den haftungsgegenständlichen Monaten 01/2011, 01/2012, 01/2013, 02/2013, 05/2013, 06/2013, 07/2013, 09/2013, 10/2013 und 11/2013 aushaftenden Abgaben sowie der erfolgten Zahlungen und um Berechnung einer nachvollziehbaren Abgabenquote für diese Zeiträume.

Außerdem mögen zur Nachvollziehbarkeit der zu berechnenden aushaftenden Abgaben die bereinigten Lohnabgaben für die Monate 11/2012 bis 10/2013 bekanntgegeben werden. Die mit Schreiben vom 2.10.2017 vom Bf. erfolgte Bekanntgabe für die Monate 04/2013, 06/2013 und 08/2013 genüge nicht, da aus den vorgelegten Bankauszügen in den übrigen Voranmeldungszeiträumen ebenfalls (zumindest teilweise) Zahlungen an die Dienstnehmer ersichtlich seien.

Für die in den Jahren 2011 und 2012 fälligen Abgaben werde ihm Gelegenheit gegeben, ebenfalls einen Gleichbehandlungsnachweis nachzureichen.

Dieser Vorhalt blieb insofern unbeantwortet, als die steuerliche Vertretung telefonisch mitteilte, die Fragen bereits 2015 beantwortet zu haben.

\*\*\*\*\*

In der am 18.1.2018 durchgeführten mündlichen Verhandlung legte die steuerliche Vertreterin ein Konvolut an Berechnungen vor:

Dargestellt würden die Beträge laut Haftungsbescheiden, denen gegenüber gestellt die bereinigten Beträge laut tatsächlicher Auszahlung der Löhne (Beilage ./2). In Beilage ./3 seien die tatsächlichen Auszahlungen hinsichtlich der einzelnen Arbeitnehmer ersichtlich sowie die darauf entfallenden zu reduzierenden Lohnabgaben. Als Nachweis für die tatsächliche Lohnauszahlung sei bereits darauf hingewiesen worden, dass diese Mitarbeiter die ausstehenden Löhne im Konkurs angemeldet hätten. In der Beilage ./4 sei dargestellt worden, wie hoch die Konkursquoten seien und wie sich diese auf den ältesten Rückstand verteilen. In der Beilage ./6 seien die aushaftenden Verbindlichkeiten, bereinigt um die nicht fälligen und nachrangigen, ausgewiesen. Die nicht fälligen Verbindlichkeiten seien nach dem Einwand der Richterinnen noch um die Rückstellungen von € 100.000,00 sowie um die Einlage des stillen Gesellschafters von € 500.000,00 zu erhöhen. Die Vertreterin änderte ebenfalls die Beilage ./5, die den Gleichbehandlungsnachweis enthält, aufgrund der vorangestellten geänderten Werte betreffend Gesamtschulden sowie die Abgabenschulden aufgrund der in den jeweiligen Monaten entrichteten Beträge.

Die Amtsbeauftragte gibt bekannt, dass die aus der Verwahrung verbuchten Beträge, um die die Abgaben vermindert worden seien, von Seiten des Masseverwalters und nicht vom Bf. stammten.

Abschließend brachte die Vertreterin vor, dass über das Vermögen des Bf. am Datum-8 ein Sanierungsverfahren eröffnet worden sei, das mit einer Quote von 30% am Datum-9 aufgehoben worden sei, weshalb auch die Haftungsschuld auf diese Quote zu reduzieren wäre. Außerdem wäre zu berücksichtigen, dass die Finanz insgesamt für den berechneten Zeitraum bevorzugt worden sei, weshalb im Ermessen darauf Bedacht zu nehmen wäre.

\*\*\*\*\*

Mit Schreiben vom 22.1.2018 legte der Bf. eine Überweisungsliste vom 2.12.2014, eine Rückstehungserklärung des Finanzamtes vom 19.9.2014 sowie einen Auszug aus der Insolvenzdatei betreffend sein Sanierungsverfahren dem Bundesfinanzgericht vor.

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

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

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

Die Haftung nach § 9 Abs. 1 BAO ist eine Ausfallhaftung (VwGH 24.2.1997, 96/17/0066). Voraussetzung ist die objektive Uneinbringlichkeit der betreffenden Abgaben im Zeitpunkt der Inanspruchnahme des Haftenden (VwGH 3.7.1996, 96/13/0025). Uneinbringlichkeit liegt vor, wenn Vollstreckungsmaßnahmen erfolglos waren oder voraussichtlich erfolglos wären (VwGH 26.5.2004, 99/14/0218).

Zur Frage der Uneinbringlichkeit wird festgestellt, dass mit Beschluss des Landesgerichtes Wiener Neustadt vom Datum-4 das über das Vermögen der GmbH-1 am Datum-5 eröffnete Sanierungsverfahren als Konkursverfahren weitergeführt und dieses am Datum-6 aufgehoben wurde. Mit Beschlüssen vom Datum-2 und Datum-7 wurden Quoten von insgesamt 15,02% an die Insolvenzgläubiger verteilt.

Daraus ergibt sich bereits, dass die Lohnabgaben 2013 erst nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens (Datum-5) fällig waren, nämlich am 15.1.2014, weshalb der Bf. mangels schuldhafter Pflichtverletzung infolge Zuständigkeit des Masseverwalters dafür nicht zur Haftung in Anspruch genommen werden kann.

Darüber hinaus ist nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes eine Inanspruchnahme für eine Zusammenfassung von mehreren Voranmeldungszeiträumen für die Lohnabgaben Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag

nicht zulässig, da der Bf. damit nicht in die Lage versetzt wird, die geforderte Liquiditätsaufstellung zu den jeweiligen Fälligkeitstagen zu erstellen (VwGH 22.4.2015, 2013/16/0208), weshalb der Bf. auch nicht für die haftungsgegenständlichen Lohnabgaben für 2010 herangezogen werden kann. Dies gilt nicht für die Lohnsteuer 2011, da diesfalls aufgrund des § 78 Abs. 3 EStG (siehe unten) ein Gleichbehandlungsnachweis nicht erfolgsversprechend wäre.

Unbestritten ist, dass dem Bf. als Geschäftsführer der genannten GmbH die Erfüllung der abgabenrechtlichen Pflichten der Gesellschaft oblag. Insbesondere ist im Rahmen dieser Verpflichtung für die rechtzeitige und vollständige Entrichtung der Abgaben Sorge zu tragen.

Aus dem Vorbringen des Bf., dass Verhandlungen gescheitert seien, lässt sich nichts gewinnen, da es für die Haftung nach § 9 BAO ohne Bedeutung ist, ob den Vertreter ein Verschulden am Eintritt der Zahlungsunfähigkeit trifft (VwGH 20.9.1996, 94/17/0420).

Auch der Einwand des Bf., dass er im Falle von Zahlungsproblemen um Stundung oder Ratenzahlung angesucht hätte, kann ihn nicht exkulpieren. Bleiben Abgaben nämlich unbezahlt, weil ihre Bezahlung trotz gefährdeter Einbringlichkeit im Wege einer Zahlungserleichterung hinausgeschoben werden konnte, dann trifft den Geschäftsführer, der eine solche Gefährdung in Abrede gestellt hat, ein Verschulden am Abgabenausfall (VwGH 24.10.1990, 90/13/0087).

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist es Sache des Geschäftsführers, die Gründe darzulegen, die ihn ohne sein Verschulden daran gehindert haben, die ihm obliegenden abgabenrechtlichen Verpflichtungen zu erfüllen (VwGH 18.10.1995, 91/13/0037, 0038). Er hat also darzutun, weshalb er nicht dafür Sorge tragen konnte, dass die Gesellschaft die anfallenden Abgaben rechtzeitig entrichtet hat, andernfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung angenommen werden darf (vgl. VwGH 9.7.1997, 94/13/0281).

Wird eine Abgabe nicht entrichtet, weil der Vertretene überhaupt keine liquiden Mittel hat, so verletzt der Vertreter dadurch keine abgabenrechtliche Pflicht (VwGH 20.9.1996, 94/17/0420).

Im gegenständlichen Fall wurde nicht behauptet, dass dem Bf. keine Mittel zur Entrichtung der haftungsgegenständlichen Abgaben zur Verfügung gestanden wären.

Der Geschäftsführer haftet für nicht entrichtete Abgaben der Gesellschaft auch dann, wenn die Mittel, die ihm für die Entrichtung aller Verbindlichkeiten zur Verfügung gestanden sind, hierzu nicht ausreichen; es sei denn, er weist nach, dass er diese Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet, die Abgabenschulden daher im Verhältnis nicht schlechter behandelt hat als andere Verbindlichkeiten (VwGH 15.5.1997, 96/15/0003).

Den 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 geforderte 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 - hat der Bf. für das Jahr 2013 aufgestellt (siehe Beilage ./1).

Weist der Haftungspflichtige nach, welcher Betrag bei anteilmäßiger Befriedigung der Forderungen an die Abgabenbehörde abzuführen gewesen wäre, dann haftet er nur für die Differenz zwischen diesem und dem tatsächlich bezahlten Betrag. Tritt der Vertreter diesen Nachweis nicht an, dann kann ihm die uneinbringliche Abgabe zur Gänze vorgeschrieben werden (VwGH 28.9.2004, 2001/14/0176).

Da der Bf. einen ordnungsgemäßen Liquiditätsstatus erstellte und damit den Nachweis erbrachte, in welchem Ausmaß eine Gleich- bzw. Ungleichbehandlung oder sogar Besserstellung des Abgabengläubigers erfolgte, konnten die errechneten Quotendifferenzen berücksichtigt werden.

Für aushaftende Abfuhrabgaben wie die Lohnsteuer gelten aber Ausnahmen vom Gleichheitsgrundsatz (VwGH 15.5.1997, 96/15/0003; VwGH 29.1.2004, 2000/15/0168), da nach § 78 Abs. 3 EStG der Arbeitgeber, wenn die zur Verfügung stehenden Mittel nicht zur Zahlung des vollen vereinbarten Arbeitslohnes ausreichen, die Lohnsteuer von dem tatsächlich zur Auszahlung gelangenden niedrigeren Betrag zu berechnen und einzubehalten hat.

Infolge der (teilweisen bzw. verminderten) schuldhaften Pflichtverletzung durch den Bf. konnte die Abgabenbehörde nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 17.5.2004, 2003/17/0134), auch davon ausgehen, dass die Pflichtverletzung Ursache für die Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben war.

Da die Geltendmachung abgabenrechtlicher Haftungen als Einhebungsmaßnahme unter anderem voraussetzt, dass nach dem Grundsatz der materiellen Akzessorietät eine Abgabenschuld entstanden, aber noch nicht erloschen ist (VwGH 17.5.1991, 90/17/0439, 0440), war im Rechtsmittelverfahren zusätzlich zur Berücksichtigung der Konkursquote darauf Bedacht zu nehmen, ob die haftungsgegenständlichen Abgaben noch auf dem Abgabenkonto aushaften (VwGH 28.5.1993, 93/17/0049). Obwohl durch die Entrichtung der Konkursquote bereits mehrere haftungsgegenständliche Abgaben zur Gänze oder teilweise getilgt wurden (Umsatzsteuer 2011, Umsatzsteuer 11/2012 - 04/2013 und 07/2013 - 10/2013), war dennoch dessen ungeachtet die Konkursquote von 15,02% auch von den übrigen Abgaben abzuziehen.

Zu berücksichtigen war zudem der Einwand des Bf., dass die GmbH zwar sämtliche Lohnabgaben dem Finanzamt gemeldet habe, tatsächlich aber im Jahr 2013 nur jene Lohnabgaben zu melden gewesen wären, hinsichtlich derer auch tatsächlich eine Lohnauszahlung erfolgt sei, weshalb die im anlässlich der mündlichen Verhandlung vorgelegten Schreiben genannten Beträge zur Berechnung heranzuziehen waren.

*Durch den rechtskräftig bestätigten Sanierungsplan wird der Schuldner gemäß § 156 Abs. 1 IO von der Verbindlichkeit befreit, seinen Gläubigern den Ausfall, den sie erleiden, nachträglich zu ersetzen oder für die sonst gewährte Begünstigung nachträglich aufzukommen, gleichviel ob sie am Insolvenzverfahren oder an der Abstimmung über den Sanierungsplan teilgenommen oder gegen den Sanierungsplan gestimmt haben oder ob ihnen ein Stimmrecht überhaupt nicht gewährt worden ist.*

*Gläubiger, deren Forderungen nur aus Verschulden des Schuldners im Sanierungsplan unberücksichtigt geblieben sind, können gemäß § 156 Abs. 4 IO nach Aufhebung des Insolvenzverfahrens die Bezahlung ihrer Forderungen im vollen Betrag vom Schuldner verlangen.*

Weiters kommt dem Einwand der steuerlichen Vertretung des Bf., dass die im Sanierungsverfahren zur Zahlung gebrachte Quote von 30% heranzuziehen sei, Berechtigung zu, da die Abgabenbehörde die Entrichtung der haftungsgegenständlichen Abgaben durch den Haftungspflichtigen gemäß § 156 Abs. 1 IO auch nur in Höhe der Sanierungsplanquote beanspruchen darf.

Dazu ist festzustellen, dass während des laufenden Insolvenzverfahrens der GmbH-1 (Datum-5 bis Datum-6) über deren Geschäftsführer, den nunmehr haftungspflichtigen Bf., am Datum-8 ein Sanierungsverfahren eröffnet wurde, das am Datum-9 mit einer Sanierungsplanquote von 30% aufgehoben wurde. Mit der Rückstehungserklärung des Finanzamtes vom 19.9.2014 wurde auf die Anmeldung der Haftungsschuld im Sanierungsverfahren des Bf. verzichtet.

Im Abgabeneinhebungsverfahren – wie im gegenständlichen Haftungsverfahren - ist dem Umstand Rechnung zu tragen, dass ein Schuldner gemäß § 156 Abs. 1 IO durch einen rechtskräftig bestätigten Sanierungsplan von der Verbindlichkeit befreit wird, seinen Gläubigern den Ausfall, den sie erleiden, nachträglich zu ersetzen oder für die sonst gewährte Begünstigung nachträglich aufzukommen, gleichviel ob sie am Insolvenzverfahren oder an der Abstimmung über den Sanierungsplan teilgenommen oder gegen den Sanierungsplan gestimmt haben oder ob ihnen ein Stimmrecht überhaupt nicht gewährt worden ist (VwGH 1.6.2017, Ra 2017/15/0008).

§ 156 Abs. 4 IO kommt hier nicht zur Anwendung, da diese Bestimmung voraussetzt, dass die Nichtberücksichtigung ausschließlich durch ein zumindest fahrlässiges Verhalten des Schuldners verursacht wurde. Bereits leichtes Mitverschulden des Gläubigers schließt die Anwendung aus (VwGH 11.12.2013, 2012/08/0288). Durch den freiwilligen Verzicht des Finanzamtes auf Anmeldung der Haftungsforderung im Sanierungsverfahren des Bf. kann wohl nicht von einem Verschulden des Haftungspflichtigen gesprochen werden, sondern muss sich dieses die Behörde gegen sich gelten lassen.

Zur Berechnung der verbleibenden Haftungsschuld siehe Beilage ./2.

Die im Rahmen des § 224 BAO zu treffende Ermessensentscheidung iSd § 20 BAO ist innerhalb der vom Gesetzgeber gezogenen Grenze nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit

unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Wesentliches Ermessenskriterium ist die Vermeidung eines endgültigen Abgabenausfalles.

Aus dem auf die Hereinbringung der Abgabenschuld beim Haftenden gerichteten Besicherungszweck der Haftungsnorm folgt, dass die Geltendmachung der Haftung in der Regel ermessenskonform ist, wenn die betreffende Abgabe beim Primärschuldner uneinbringlich ist (VwGH 25.6.1990, 89/15/0067).

Aus dem Einwand des Bf., dass bei Gesamtbetrachtung des Gleichbehandlungsnachweises kein Quotenschaden entstanden sei, sondern sogar eine Bevorzugung des Abgabengläubigers, weshalb dieser Umstand im Rahmen des Ermessens zu berücksichtigen wäre, lässt sich nichts gewinnen, weil nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes die Gleichbehandlung für jeden Fälligkeitstag nachzuweisen ist und nicht für einen Gesamtzeitraum (vgl. zB VwGH 24.1.2017, Ra 2015/16/0078).

Informativ wird dazu bemerkt, dass sich auch im Falle einer Gesamtbetrachtung keine Bevorzugung ergäbe, weil auch die zu 100% erfolgten Ungleichbehandlungen (ohne Lohnsteuern) in den vor dem erbrachten Liquiditätsstatus gelegenen Zeiträumen zu berücksichtigen wären, weshalb diesfalls eine „Gesamtungleichbehandlung“ von 25,78% bestünde.

Vom Bf. wurden somit keine Gründe vorgebracht, die bei Abwägung von Zweckmäßigkeit und Billigkeit eine andere Einschätzung bewirken hätten können.

Allerdings kann im Rahmen der Ermessensentscheidung von der Geltendmachung der Haftung für diejenigen Abgaben, die letztlich mit Beträgen von unter € 20,00 übrigblieben, Abstand genommen werden.

Auf Grund des Vorliegens der gesetzlichen Voraussetzungen des § 9 Abs. 1 BAO erfolgte somit die Inanspruchnahme des Bf. als Haftungspflichtiger lediglich für die im Spruch genannten Abgabenschuldigkeiten der GmbH-1 im Ausmaß von nunmehr € 13.620,24 zu Recht.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

### **Zulässigkeit einer Revision**

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nach Art. 133 Abs. 6 Z 2 B-VG nicht zulässig, da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis nicht 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. Die Entscheidung folgt vielmehr der dargestellten ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes.

Wien, am 24. Jänner 2018