

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senat in der Beschwerdesache von Herrn Mag. A. B., Wien, vertreten durch BDO Austria GmbH Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, Am Belvedere 4, 1100 Wien, über die Beschwerde des Haftungspflichtigen vom 25. Oktober 2017 gegen den Haftungsbescheid des Finanzamtes Wien 1/23 vom 4. Oktober 2017, StNr. 09, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 28. Februar 2019 in Anwesenheit des Haftungspflichtigen, seiner steuerlichen Vertreter, des Vertreters des Finanzamtes sowie der Schriftführerin zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben und der Haftungsbescheid des Finanzamtes Wien 1/23 vom 4. Oktober 2017 aufgehoben.

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

## **Entscheidungsgründe**

Mit Haftungsbescheid des Finanzamtes Wien 1/23 vom 4. Oktober 2017 wurde Herr Mag. A. B. als Geschäftsführer der Firma C-GmbH, als Haftungspflichtiger gemäß §§ 9, 80 Bundesabgabenordnung (BAO) für die aushaftenden Abgabenschuldigkeiten der Firma C-GmbH im Ausmaß von € 322.621,85 in Anspruch genommen und aufgefordert, diesen Betrag innerhalb eines Monats ab Zustellung dieses Bescheides zu entrichten.

„Die Haftung wird hinsichtlich folgender Abgabenschuldigkeiten geltend gemacht:

Umsatzsteuer 2012 von € 303.319,52

Lohnsteuer 2009 von € 854,64

Lohnsteuer 2010 von € 1.762,54

Lohnsteuer 2011 von € 7.246,01

Lohnsteuer 2013 von € 4.882,08

Lohnsteuer 01-08/2014 von € 2.094,66

Lohnsteuer 03-08/2014 von € 720,00

Dienstgeberbeitrag 2009 von € 89,35

Dienstgeberbeitrag 2010 von € 151,07

Dienstgeberbeitrag 2011 von € 518,02

Dienstgeberbeitrag 2012 von € 216,00

Dienstgeberbeitrag 2013 von € 280,37  
Dienstgeberbeitrag 01-08/2014 von € 280,37  
Dienstgeberbeitrag 03-08/2014 von € 64,80  
Dienstgeberzuschlag 2009 von € 8,14  
Dienstgeberzuschlag 2010 von € 13,43  
Dienstgeberzuschlag 2011 von € 46,05  
Dienstgeberzuschlag 2012 von € 19,20  
Dienstgeberzuschlag 2013 von € 24,92  
Dienstgeberzuschlag 01-08/2014 von € 24,92  
Dienstgeberzuschlag 03-08/2014 von € 5,76  
Summe: 322.621,85

Begründung:

Die Geltendmachung der Haftung (§§ 224 i.V.m. § 9 Bundesabgabenordnung) gründet sich auf folgende Umstände:

Gemäß § 80 Abs. 1 BAO haben die zur Vertretung juristischer Personen berufenen Personen insbesondere dafür zu sorgen, dass die Abgaben aus den Mitteln, die sie verwalten, entrichtet werden. Gemäß § 9 Abs. 1 BAO haften die in den §§ 80ff bezeichneten Vertreter neben den durch sie vertretenen Abgabepflichtigen für diese Abgaben insoweit, als die Abgaben infolge schuldhafter Verletzung der ihnen auferlegten Pflichten nicht eingebracht werden können.

Die im Rückstand ausgewiesenen Abgabenschuldigkeiten sind nach Abgabenarten und Zeiträumen aufgeschlüsselt. Die diesbezüglichen Bescheide wurden Ihnen bereits im Haftungsvorverfahren (Schreiben vom 07.08.2017) zur Kenntnis gebracht.

Der Rückstand besteht infolge Nichtentrichtung der im Zeitraum 15.01.2010 und 15.09.2014 fällig gewordenen Abgaben. Sie waren im Zeitraum vom 03.06.2004 — dato zum Geschäftsführer und damit zum Vertreter der abgabenschuldnerischen Firma C-GmbH bestellt und daher gemäß § 18 GmbHG zur Vertretung der Gesellschaft berufen.

Mit Beschluss des Landesgerichtes, wurde über das Vermögen der Firma das Sanierungsverfahren eröffnet. Mit Beschluss vom Datum1 erfolgte die Änderung der Bezeichnung von Sanierungsverfahren auf Konkursverfahren. Mit Beschluss vom Datum2 wurde das Konkursverfahren nach Schlussverteilung aufgehoben. Der verbleibende Rückstand ist daher beim Primärschuldner uneinbringlich.

Hinsichtlich der Heranziehung für aushaftende Umsatzsteuer ist Folgendes festzuhalten:

Gemäß § 21 Abs. 1 UStG 1994 hat der Unternehmer spätestens am 15. Tag (Fälligkeitstag) des auf einen Kalendermonat (Voranmeldungszeitraum) zweitfolgenden Kalendermonates eine Voranmeldung einzureichen, in der er die für den Voranmeldungszeitraum zu entrichtende Steuer (Vorauszahlung) oder den auf den Voranmeldungszeitraum entfallenden Überschuss unter entsprechender Anwendung des § 20 Abs. 1 und 2 und des § 16 selbst zu berechnen hat. Der Unternehmer hat eine sich

ergebene Vorauszahlung spätestens am Fälligkeitstag zu entrichten. Daraus folgt: Die zu den Selbstbemessungsabgaben zählende Umsatzsteuer ist vom Abfuhrpflichtigen selbst zu berechnen und zu entrichten, ohne dass eine vorherige abgabenbehördliche Tätigkeit wie etwa die bescheidmäßige Festsetzung abgewartet werden darf.

Hinsichtlich der Heranziehung für aushaftenden Lohnabgaben ist Folgendes festzuhalten:

Gemäß § 78 Abs.1 EStG 1988 ist der Arbeitgeber verpflichtet, die Lohnsteuer des Arbeitnehmers bei jeder Lohnzahlung einzubehalten. 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 abzuführen. Gleiches gilt auch für den Dienstgeberbeitrag und Dienstgeberzuschlag.

Nach § 78 Abs. 3 EStG 1988 hat der Arbeitgeber, wenn die zur Verfügung stehenden Mittel nicht zur Zahlung des voll vereinbarten Arbeitslohnes ausreichen, die Lohnsteuer von dem tatsächlich zur Auszahlung gelangenden niedrigeren Betrag zu berechnen und einzubehalten. Wird in einem solchen Fall die Lohnsteuer nicht einbehalten und an das Finanzamt abgeführt, so ist nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes von einer schuldhaften Pflichtverletzung auszugehen (vgl. VwGH vom 18.12.2001, Zl. 2001/15/0187).

Mit Schreiben vom 07.08.2017 Steuernummer: 09 wurden Sie aufgefordert, darzulegen, dass Sie – ohne Ihr Verschulden - gehindert waren, für die Entrichtung der haftungsgegenständlichen Abgaben zu sorgen. Sie sind dieser Aufforderung – sohin Ihrer Verpflichtung, Behauptungen und Beweisanbote zu Ihrer Entlastung darzutun – nicht nachgekommen. Die höchstgerichtliche Judikatur geht davon aus, dass der Vertreter, der auf Grund gesetzlicher Bestimmungen abgabenrechtliche Pflichten zu erfüllen hat, diesen ihm obliegenden Pflichten aber nicht nachkommt, einer besonderen Darlegungspflicht unterliegt.

Es trifft ihn die Beweislast, nämlich die besondere Verpflichtung, "darzutun", aus welchen Gründen ihm die Erfüllung unmöglich war, widrigenfalls angenommen werden darf, er wäre seinen Pflichten schuldhafterweise nicht nachgekommen (vgl. VwGH 23.4.1998, 95/15/0145 und 19.3.2003, 2002/16/0168).

Nachweise einer erfolgten Gläubigergleichbehandlung (für das Fehlen einer diesbezüglichen Pflichtverletzung) haben sie im Zuge des Haftungsverfahren nicht erbracht. Es steht somit fest, dass Sie der Verpflichtung, als gesetzlicher Vertreter der Gesellschaft für die Entrichtung der die Gesellschaft treffenden Abgaben zu sorgen, zumindest leicht fahrlässig und damit schuldhaft im Sinne des § 9 BAO nicht nachgekommen sind.

Die im Rahmen des § 224 BAO zu treffende Ermessensentscheidung i.S.d. § 20 BAO ist innerhalb der vom Gesetzgeber gezogenen Grenze nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommender Umstände zu treffen. Wesentliches Ermessenskriterium ist die Vermeidung eines „endgültigen Abgabenausfalls“.

Die Geltendmachung der Haftung stellt im vorliegenden Fall die letzte Möglichkeit zur Durchsetzung des Abgabensanspruches dar, zumal der haftungsgegenständliche Rückstand bei der Primärschuldnerin nicht mehr eingebracht werden kann. 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 (vgl. VwGH vom 25.6.1990, 89/15/0067). Letzteres steht hier fest. Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.“

In der dagegen eingebrachten Beschwerde vom 25. Oktober 2017 wird Folgendes ausgeführt:

„Auf dem Abgabenkonto der C-GmbH haften derzeit folgende Abgabenbeträge aus:

Umsatzsteuer für 2012 in Höhe von EUR 303.319,52;

Lohnsteuer für 2009 bis 08/2014 in Höhe von EUR 17.559,93;

Dienstgeberbeitrag für 2009 bis 08/2014 in Höhe von EUR 1.599,98;

Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für 2009 bis 08/2014 in Höhe von EUR 142,42;

Gesamtsumme EUR 322.621,85.

Mit Beschlussfassung vom Datum\*\*\*\* wurde über das Vermögen der C-GmbH ein Sanierungsverfahren eröffnet. Mit Beschluss vom Datum 1 erfolgte die Änderung der Bezeichnung von Sanierungsverfahren auf Konkursverfahren. Mit Beschluss vom Datum2 wurde das Konkursverfahren aufgehoben. Der Rückstand auf dem Steuerkonto ist uneinbringlich.

Herr Mag. A. B. war im Zeitraum von 3.6.2004 bis zur Eröffnung des Insolvenzverfahrens Geschäftsführer der C-GmbH. Folglich war Herr Mag. B. daher zur Vertretung der C-GmbH berufen und hatte gemäß § 80 BAO alle Pflichten zu erfüllen, welche der C-GmbH oblagen. Insbesondere hatte er dafür zu sorgen, dass die Abgaben aus den Mitteln, die er verwaltet(e), entrichtet wurden.

#### 1) Allgemein

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

Für die Haftung ist nur die Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten von Bedeutung. Darunter fällt insbesondere die Entrichtung der Abgaben. Wird die Abgabe nicht entrichtet, weil der Vertretene überhaupt keine liquiden Mittel hat, so verletzt der Vertreter dadurch keine abgabenrechtliche Pflicht.

Der Zeitpunkt, für den zu beurteilen ist, ob der Vertretene die für die Abgabentrachtung erforderlichen Mittel hatte, bestimmt sich danach, wann die Abgaben bei

Beachtung der abgabenrechtlichen Vorschriften zu entrichten gewesen wären. Bei Selbstbemessungsabgaben ist maßgebend, wann die Abgaben bei ordnungsmäßiger Selbstberechnung abzuführen gewesen wären; somit der Zeitpunkt der Fälligkeit unabhängig von der bescheidmäßigen Festsetzung.

### 1.1. Gleichbehandlungsgrundsatz

Verfügt der Vertretene über (wenn auch nicht ausreichende) Mittel, so darf der Vertreter bei der Entrichtung von Schulden Abgabenschulden nicht schlechter behandeln als die übrigen Schulden. Es kann aber lt Rspr nicht verlangt werden, der Vertreter müsse den Abgabengläubiger vor allen übrigen Gläubigern befriedigen. Er hat die Schulden im gleichen Verhältnis zu befriedigen (Gleichbehandlungsgrundsatz).

Bei Verletzung des Gleichbehandlungsgrundsatzes besteht die Haftung nur anteilig, nämlich mit jenem Teilbetrag, der bei Beachtung des Gleichbehandlungsgrundsatzes zu entrichten gewesen wäre. Dem Vertreter obliegt nach der Judikatur des VwGH 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. Hierbei sind noch nicht fällige Verbindlichkeiten nicht zu berücksichtigen. In die Verhältnisrechnung sind auch die im Wege der Exekution entrichteten Beträge miteinzubeziehen. Eine Haftung zur Ganze kommt daher nur in Betracht, wenn der Vertreter seiner qualifizierten Mitwirkungspflicht hinsichtlich des teilweisen Fehlens liquider Mittel und der anteiligen Verwendung dieser Mittel nicht nachkommt. Wenn allerdings nach der Aktenlage der Behörde bekannt ist, dass mangels liquider Mittel eine Abgabentrachtung (zur Ganze Oder anteilig) nicht möglich war, oder im Einzelfall Ermittlungspflichten der Behörde bestanden, so trifft den Vertreter keine Haftung.

Abweichend von der oben bezeichneten Vorgehensweise zur Erstellung der Verhältnisrechnung ist nach der Judikatur des Unabhängigen Finanzsenats (z.B. UFS 10.10.2007, RV/1907-W/07; UFS 8.10.2007, RV/2322-W/05) eine Zeiträumbetrachtung zulässig, da eine auf einzelne Fälligkeitstage abgestellte Betrachtung in der Praxis oft nur schwer möglich ist und auch zu Verzerrungen führen kann (etwa bei Zahlungsverzügen). Der Unabhängige Finanzsenat begründet die Zulässigkeit der Zeiträumbetrachtung auch damit, dass bei einer isolierten Betrachtung der Zahlungen nur an einem bestimmten Tag eines Monats (Fälligkeitstag; bei den Selbstbemessungsabgaben in der Regel der 15. eines Monats) eine Bevorzugung anderer Gläubiger im Zeitraum vor oder nach diesem Stichtag außer Betracht bleiben wurde führt (UFS 11.12.2008, RV/1409-L/07). Demnach führe eine Zeiträumbetrachtung zu sachgerechteren Ergebnissen. Diese Zeiträumbetrachtung wird auch vom BFH vertreten. Schließlich vertritt auch der Verwaltungsgerichtshof selbst die Ansicht, dass unter Umständen auch eine überschlägige Ermittlung der Quote erforderlich sein kann, weil Sorgfalts- und Mitwirkungspflichten nicht über das Maß des Möglichen und Zumutbaren hinaus überspannt werden dürfen (VwGH 24.2.2010, 2005/13/0124).

## 1.2. Schuldhafte Verletzung abgabenrechtlichen Pflichten

Wie bereits oben ausgeführt kann eine Haftungsinanspruchnahme nur bei schuldhaften Verletzungen abgabenrechtlicher Pflichten eintreten. Nach ständiger Rechtsprechung hat der Vertreter darzutun, aus welchen Gründen ihm die Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten unmöglich war, widrigenfalls angenommen wird, dass die Pflichtverletzung schuldhaft war. Dem Vertreter obliegt dabei kein negativer Beweis, sondern die konkrete (schlüssige) Darstellung der Gründe, die zB der gebotenen rechtzeitigen Abgabentrichtung entgegenstanden. Diese Mitwirkungspflicht des Vertreters entbindet jedoch die Behörde nicht von jeglicher Ermittlungspflicht. Eine solche Pflicht besteht zB, wenn sich aus dem Akteninhalt deutliche Anhaltspunkte für das Fehlen der Mittel zur Abgabentrichtung ergeben. Entspricht der Vertreter seiner Obliegenheit, das Nötige an Behauptungen und Beweisanboten zu seiner Entlastung dazutun, so liegt es an der Behörde, erforderlichenfalls Präzisierungen und Beweise vom Vertreter abzufordern, jedenfalls aber konkrete Feststellungen über die von ihm angebotenen Entlastungsbehauptungen zu treffen.

Die Haftungsinanspruchnahme setzt eine Kausalität zwischen schuldhafter Pflichtverletzung und Abgabenausfall voraus. Die Pflichtverletzung muss zur Uneinbringlichkeit geführt haben. Wäre die Abgabe auch ohne die schuldhafte Pflichtverletzung des Vertreters uneinbringlich geworden, so besteht keine Haftung.

Es kommt auf das im Zeitpunkt der Fälligkeit der jeweiligen Abgaben gesetzte Verhalten des Vertreters an. Nun bedeutet der Umstand, dass die Abgaben vom Vertreter bei Fälligkeit nicht oder nicht zur Gänze entrichtet werden, noch kein dem Vertreter zurechenbares Verschulden, da dann nicht, wenn zur Bezahlung der Beiträge keine oder keine ausreichenden liquiden Mittel vorhanden sind. Diese unter 1.1. ausgeführte Gleichbehandlungspflicht nach der Zahlungstheorie, die vom VwGH in ständiger Rechtsprechung angewandt wird (vgl zB VwGH 26.1.2005, 2002/08/0213, VwGH 3.9.2008, 2003/14/0094 oder VwGH 15.12.2009, 2005/13/0040) erfordert, wie auch im Haftungsbescheid festgestellt wird, den Vertreter darzulegen, warum er der Zahlungspflicht nicht nachgekommen ist bzw bei teilweiser Leistung im Sinne der Gläubigergleichbehandlung vorgegangen wurde, um den Vorwurf der schuldhaften Pflichtverletzung zu widerlegen.

Zum Zeitpunkt der Einleitung des Sanierungsverfahrens wurde seitens der Gesellschaft - wie im Folgenden noch detailliert ausgeführt werden wird - keine Zahlung mehr getätigt, sodass folglich im Sinne der ständigen Rechtsprechung des VwGH kein dem Vertreter zurechenbares Verschulden vorliegt.

Der Zeitpunkt der Fälligkeit für die Umsatzsteuer nach Einleitung des Sanierungsverfahrens ergab sich aufgrund der von der C-GmbH selbst eingeleiteten Beschwerde zur Änderung der Umsatzsteuererklärung. Der Zeitpunkt der Fälligkeit für die aushaftenden Lohnabgaben (Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag) wurde durch eine Außenprüfung begründet.

Nur für den Fall, dass man sich auf den Standpunkt stellt, dass bereits im ursprünglichen Zeitpunkt der Fälligkeit der Abgabenschulden (sowohl für die Umsatzsteuer als auch für die Lohnabgaben) ein schuldhaftes Verhalten des Herrn B. gegeben sei, muss die subjektive Vorwerfbarkeit konkret geprüft werden. Unter Berücksichtigung des Umstandes, dass eine Haftung gemäß § 9 BAO ua. nur bei schuldhafter Verletzung der dem Vertreter auferlegten Pflichten besteht, ist zu prüfen, ob dem Vertreter die objektive Rechtswidrigkeit seines Verhaltens subjektiv vorwerfbar ist. Eine solche Vorwerfbarkeit wäre nur dann gegeben, wenn der Vertreter im Zeitpunkt der Verpflichtung zur Abgabenabfuhr bei Aufwendung der zu fordernden Sorgfalt deren Unrichtigkeit hatte erkennen können und müssen.

Wenn jedoch die Behörde selbst in beiden Verfahren (betrifft die Umsatzsteuer und die Lohnabgaben) von sich aus in keiner Weise ein schuldhaftes Verhalten festgestellt hat, so kann bereits an dieser Stelle auch leichte Fahrlässigkeit ausgeschlossen werden.

## 2) Zahlungsverhalten der Gesellschaft

Ordnungsgemäße Entrichtung der Schuldigkeiten gegenüber dem Finanzamt und Gebietskrankenkassa

### 2.1.

C-GmbH hat im Zeitraum zwischen der Bestellung von Herrn B. zum Geschäftsführer bis zum Eintritt der Insolvenz stets die Abgabenschulden und Sozialversicherungsbeiträge rechtzeitig entrichtet.

Zwecks Nachweises der ordnungsgemäßen Entrichtung für beispielsweise ausgesuchte Zeiträume übermitteln wir Ihnen beiliegend folgende Unterlagen:

Kontoinformation 1

Kontoinformation 2

Kontoinformation 3

Kontoinformation 4

Steuerkonto 1.1.2012 bis 8.8.2012 (Steuernummer 09)

Steuerkonto 1.1.2012 bis 31.12.2012 (Steuernummer 12)

In den Jahren 2010 bis 2013 wurden keine Säumniszuschläge festgesetzt. Im Jahr 2014 wurde lediglich ein Säumniszuschlag für die verspätete Entrichtung der Lohnabgaben für Januar und Februar 2014 festgesetzt, da die Lohnabgaben für Januar und Februar 2014 anstatt am 15.2.2014 bzw. 15.3.2014 erst am 18.3.2014 (Lohnabgaben Januar 2014) bzw. 16.4. und 18.4.2014 (Lohnabgaben Februar 2014) bezahlt wurden. Alle anderen vor dem 15.10.2014 bekannten Abgabenschulden wurden rechtzeitig bezahlt.

Lohnabgaben 09/2014

Lohnsteuer für 09/2014 in Höhe von EUR 12.843,51;

Dienstgeberbeitrag für 09/2014 in Höhe von EUR 16.065,40;

Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für 09/2014 in Höhe von EUR 1.428,04;

Die Lohnabgaben für September 2014 wurden am 15. Oktober 2014 fällig. Das Unternehmen hat rechtzeitig erkannt, dass die Zahlungsverpflichtungen nicht erfüllt werden können und zu diesem Tag ein Sanierungsverfahren ohne Eigenverwaltung beantragt. Daher wurden alle Gläubiger gleichbehandelt, da am 15.10.2014 Zahlungen an keine Gläubiger erfolgten.

## 2.2. Außenprüfungen

Die letzte Außenprüfung wurde für die Jahre 2006 bis 2008 durchgeführt. Die Prüfung wurde ohne Feststellungen abgeschlossen (siehe Bericht über die Außenprüfung vom 8.6.2010 in der Beilage). Es wurden folgende Abgaben geprüft: Umsatzsteuer, Körperschaftsteuer, Kapitalertragsteuer, Normverbrauchsabgabe, Zusammenfassenden Meldungen, Kammerumlage).

Die letzte GPLA Prüfung betraf die Zeiträume bis inkl. 31.12.2007 und wurde am 6.10.2008 durchgeführt. Die GPLA Prüfung wurde ohne Feststellungen abgeschlossen.

Die ohne Feststellungen abgeschlossenen Außenprüfungen sind ein weiterer Beweis dafür, dass die Gesellschaft unter der Geschäftsführung von Herrn B. stets bemüht war die steuerlichen Vorschriften einzuhalten und die steuerlichen Pflichten zu erfüllen. Die verspätete Entrichtung der Umsatzsteuer 2012 war eine einmalige Ausnahme.

## 2.3. Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen

Wie Sie der beiliegenden Liste der Offenen Posten Kreditoren entnehmen können, waren nur Verbindlichkeiten in der Höhe von rd EUR 1,8 Mio. (aus dem Gesamtbetrag von EUR 6,7 Mio.) mehr als 60 Tage fällig. Davon wurde etwa die Hälfte im Jahr 2013 bezahlt. Die Gesellschaft hat ihre Verbindlichkeiten stets bezahlt und dabei alle Lieferanten gleichmäßig behandelt.

Die Insolvenz der Gesellschaft hat insbesondere der Zahlungsausfall eines wichtigen russischen Kunden verursacht. Von der Insolvenz waren 280 Gläubiger und rund 100 Arbeitnehmer betroffen. Den Aktiva von rund EUR 7,8 Mio. standen Passiva von ca. EUR 38,1 Mio. gegenüber.

Mit Beschluss vom Datum<sup>2</sup> wurde das Konkursverfahren aufgehoben. In diesem Zusammenhang ist festzuhalten, dass weder seitens der Gläubiger, insbesondere der Hausbank, die im Zuge der Insolvenz auf einen Großteil der Forderungen verzichten musste, noch seitens des Masseverwalters rechtliche Schritte wegen einem etwaigen schuldhaften Verhalten von Herrn B. eingeleitet wurden.

Als Grundlage für eine Haftung des Geschäftsführers gegenüber Gesellschaftsgläubigern kommen unter anderen auch Beeinträchtigungen von Gläubigerinteressen und Vornahme von Zahlungen nach dem Zeitpunkt des Insolvenzeintrittes (Gläubigerbegünstigung) in Betracht. Weder der Masseverwalter noch die anderen Gläubiger haben Herrn B. in keinsten Weise vorgeworfen, dass der Geschäftsführer Gläubigerinteressen beeinträchtigte bzw. bestimmte Gläubiger begünstigte.



### 3) Fehlende Pflichtverletzung und Gleichbehandlungsgrundsatz

Für die Haftung ist nur die schuldhaft Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten von Bedeutung. Insbesondere die Entrichtung der Abgaben ist abgabenrechtliche Pflicht. Der Vertreter muss zur Entrichtung fälliger Abgaben lt Rspr keine Kredite aufnehmen. Es kann zudem lt Rspr nicht verlangt werden, der Vertreter müsse den Abgabengläubiger vor allen übrigen Gläubigern befriedigen. Er hat die Schulden im gleichen Verhältnis zu befriedigen (Gleichbehandlungsgrundsatz).

Im Sommer 2014 war die Liquiditätslage der Gesellschaft sehr angespannt. Der Grund dafür war der Zahlungsausfall eines russischen Kunden<sup>1</sup> und eines polnischen Kunden<sup>2</sup>). Die geführten Vergleichsverhandlungen mit den Kunden sind Ende August 2014 leider gescheitert. Zu diesem Zeitpunkt wurden Verhandlungen mit der Bank von Juni/Juli 2014 über die weitere Finanzierung bzw mit den Gesellschaftern über die Gewährung eines Gesellschafterzuschusses aufgenommen, die bis Oktober 2014 gedauert haben. Ein „Stand Still“ wurde mit der Bank am 21.7.2014 vereinbart. Mangels Einigung hat die Gesellschaft daher am 15. Oktober 2014 ein Sanierungsverfahren beantragt.

Das Bankkonto der Gesellschaft wurde am 25. September 2014 gesperrt, sodass ab diesem Zeitpunkt keine Zahlungen mehr geleistet werden konnten.

Eine Verletzung des Gleichbehandlungsgrundsatzes, welcher wohl im Spruch des Haftungsbescheids mit „Gleichbehandlung der Gläubiger“ gemeint ist, ist daher unseres Erachtens in der Vorgehensweise des Vertreters nicht zu erkennen. Folglich ist dem Vertreter (Haftungspflichtigen) keine Pflichtverletzung vorzuwerfen, da nach dem 25. September 2014 an keinen der Gläubiger Zahlungen erfolgten bzw. erfolgen konnten.

Überdies weisen wir - wie bereits erwähnt - darauf hin, dass es nach der Rspr dem Abgabenschuldigen nicht zumutbar ist, für die Tilgung fälliger Abgabenschulden einen Kredit aufzunehmen. Die Abgaben wurden nicht entrichtet, weil die Gesellschaft überhaupt keine liquiden Mittel hatte. Der Vertreter hat dadurch aber keine abgabenrechtliche Pflicht verletzt.

Die Gesellschaft hatte im Sommer 2014 mit wirtschaftlichen Problemen zu kämpfen, weshalb sie in die Lage kam, ein Sanierungsverfahren beantragen zu müssen. Im Vorfeld dieses Verfahrens konnte sie regelmäßig sämtlichen Verpflichtungen korrekt, zeitgerecht und vollständig nachkommen.

Ab dem 25.9.2014 waren überhaupt keine Zahlungen mehr möglich, da das Bankkonto der Gesellschaft gesperrt war. Eine Verletzung des Gleichbehandlungsgrundsatzes ist daher in der Vorgehensweise des Vertreters ebenfalls nicht zu erkennen. Folglich ist dem Vertreter keine Pflichtverletzung vorzuwerfen.

Hinsichtlich der offenen Abgaben mochten wir Folgendes festhalten:

3.1. Lohnabgaben (Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag);

Werden Verkürzungen im Zuge einer Außenprüfung aufgedeckt und kommt es in der Folge zur bescheidmäßigen Vorschreibung der verkürzten Abgaben, so ist entscheidend, wann die Abgaben bei Beachtung der abgabenrechtlichen Vorschriften zu entrichten gewesen wären. Die Vorschreibung von vor Eröffnung eines Insolvenzverfahrens fällig gewordenen Abgaben erst nach Eröffnung dieses Verfahrens und die im Zuge einer solchen Festsetzung gemäß § 210 Abs 4 BAO zustehende Zahlungsfrist ändern nichts daran, dass die Abgaben nicht zum Fälligkeitstermin entrichtet wurden und damit eine schuldhafte Verletzung abgabenrechtlicher (Melde- und) Zahlungspflichten vorliegt.

Führt ein Geschäftsführer als Vertreter der Gesellschaft daher geschuldete Abgaben nicht spätestens zum Fälligkeitstag ab, liegt eine objektive Verletzung der den Geschäftsführer treffenden abgabenrechtlichen Pflichten vor. Haftungsbegründend kann sich diese Pflichtverletzung (unter der Voraussetzung der erschwerten Einbringlichkeit beim Abgabenschuldner) allerdings nur dann auswirken, wenn dem Geschäftsführer an der Pflichtverletzung auch ein Verschulden in Form eines vorsätzlichen oder fahrlässigen Handelns oder Unterlassens anzulasten ist. Im Haftungsverfahren ist zwar die Richtigkeit der Abgabenfestsetzung nicht zu prüfen, doch hat der Verwaltungsgerichtshof wiederholt darauf hingewiesen, dass der Haftungsschuldner Gründe aufzeigen kann, aus denen ihm ein Verschulden an der nicht zeitgerechten Entrichtung der im Rahmen einer Außenprüfung nachgeforderten Abgaben (zB an Lohnsteuerfehlberechnungen im Zeitpunkt der Auszahlung der Löhne) nicht anzulasten sei. Liegt ein solches Verschulden nicht vor, fehlt es an den tatbestandsmäßigen Voraussetzungen für eine Haftung im Sinne des § 9 BAO.

Hinsichtlich der Lohnsteuer ist in Zusammenhang mit dem Begriff Haftung aber auch auf die Bestimmung des § 78 EStG hinzuweisen. Demnach hat der Arbeitgeber bei jeder Lohnzahlung die auf den auszuzahlenden (Brutto)-Betrag entfallende Lohnsteuer zu berechnen, diese einzubehalten und an die Abgabenbehörde abzuführen. Sollten die zur Verfügung stehenden Mittel nicht ausreichen um sowohl die den Dienstnehmern zustehenden vollen Nettobeträge als auch die entsprechende volle Lohnsteuer auszuschütten, so ist folgendermaßen vorzugehen: Die tatsächlich für Lohnzahlungen zur Verfügung stehenden Mittel sind als Brutto-Beträge zu betrachten, die dann entsprechend den gesetzlichen Regelungen in Netto-Beträge und Lohnsteuer aufzuteilen sind. Gegebenenfalls ist nur ein geringerer Betrag tatsächlich auszuzahlen. Die auf den geringeren Betrag entfallende Lohnsteuer ist jedoch in voller Höhe zu berechnen, einzubehalten und abzuführen. Aufgrund der Bestimmung des § 78 Abs 3 EStG ist die Lohnsteuer von der Anwendung des Gleichbehandlungsgrundsatzes prinzipiell ausgeschlossen.

Die Inanspruchnahme der unter § 9 BAO angeführten Personen als Haftende ist eine Frage des Ermessens. Im Rahmen der Ermessensübung sind alle in Betracht kommenden Umstände zu würdigen. Die Ermessensentscheidung ist im Sinne von Billigkeit und Zweckmäßigkeit zu fällen.

### 3.1.1. Würdigung im konkreten Fall

Die aushaftenden Lohnabgaben wurden aufgrund einer Außenprüfung für den Zeitraum 1.1.2009 bis 14.10.2014, also nach der Einleitung des Sanierungsverfahrens, festgesetzt. Der Bericht gemäß § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung wurde am 19.11.2014 ausgefertigt. Herrn B. war zum Zeitpunkt der Auszahlung der Gehälter auf die Mitarbeiter in keinsten Weise bekannt, dass es zu einer Abgabenverkürzung kommt bzw gekommen ist. Die Nettobezüge wurden für die betroffenen Zeiträume aufgrund der Lohnverrechnung der Gesellschaft ausbezahlt. Die laut Lohnverrechnung kalkulierten Lohnabgaben wurden stets ordnungsgemäß ermittelt und entrichtet. Dies wird auch dadurch unterstützt, dass die bisherigen GPLA Prüfungen ohne Feststellungen abgeschlossen wurden. Die Verkürzung der Lohnabgaben basierte auf einem Fehler in der Lohnverrechnung. Die Möglichkeit der Auszahlung von niedrigeren Nettogehältern an die Mitarbeiter scheidet daher aufgrund des Sachverhaltes aus.

Feststellungen im Rahmen einer Außenprüfung in der Größenordnung, wie im konkreten Fall, sind in der Prüfungspraxis nicht ungewöhnlich. Verschulden liegt grundsätzlich dann vor, wenn das Verschulden nicht nur als leichte Fahrlässigkeit zu qualifizieren sei. Eine lediglich leichte Fahrlässigkeit liege vor, wenn ein Fehler unterlaufe, den gelegentlich auch ein sorgfältiger Mensch begehe. Grobe Fahrlässigkeit werde mit auffallender Sorglosigkeit gleichgesetzt. Auffallend sorglos handle, wer die im Verkehr mit Behörden und für die Einhaltung von Terminen und Fristen erforderliche und nach den persönlichen Fähigkeiten zumutbare Sorgfalt außer Acht lasse.

Wie bereits oben festgehalten, hat die Gesellschaft die Lohnabgaben stets ordnungsgemäß entrichtet. Die Fehler in der Lohnverrechnung, die zu Feststellungen im Rahmen der Außenprüfung zur Festsetzung der Lohnsteuer geführt haben, sind aufgrund der objektiven Umstände nicht dem Verschulden des Geschäftsführers zuzuschreiben (z.B. Einstufung der Spitzenabrechnung von Prämien aus laufender Bezug; Nicht-Behandlung von Dienstjubiläums Goldmünzen als individuelle Zuwendung, etc). Mangels Verschuldens des Geschäftsführers fehlt es an den tatbestandsmäßigen Voraussetzungen für eine Haftung im Sinne des § 9 BAO.

Seitens der Behörde wurde im Rahmen der Außenprüfung ein mögliches schuldhaftes Verhalten seitens Herrn B's. in keinsten Weise angedeutet, noch wurden seitdem irgendwelche Erhebungen diesbezüglich begonnen. Damit wird auch die oben angeführte Argumentation seitens der Finanzbehörde indirekt bestätigt.

### 3.2. Umsatzsteuer für 2012 in Höhe von EUR 303.319,52

Der Umsatzsteuerbescheid 2012 wurde am 15. Juli 2014 ausgestellt und hat zu keiner Nachzahlung geführt. Im Zuge der Überprüfung des Umsatzsteuerbescheides 2012 hat die Gesellschaft festgestellt, dass Vorsteuern irrtümlicherweise doppelt abgezogen wurden. Die aushaftende Verbindlichkeit von EUR 303.319,52 resultiert im Wesentlichen aus der doppelt abgezogenen Vorsteuer aus der Schlussrechnung vom 10.9.2012.

Die Vorsteuern wurden zunächst aufgrund der Abschlagsrechnungen nach Maßgabe der jeweiligen Zahlung in den Umsatzsteuervoranmeldungen 10/2010, 06/2011 und

10/2011 abgezogen sowie irrtümlicherweise auch im Zeitpunkt der Verbuchung der Schlussrechnung.

Die Gesellschaft ist ein Anlagenbauer mit langfristigen Projekten, für die in der Regel Anzahlungsrechnungen gestellt werden. Ein Vorsteuerabzug steht bei geleisteten Anzahlungen (also vor Leistungsbezug) gemäß § 12 Abs 1 Z 1 UStG zu, wenn die Zahlung geleistet und eine ordnungsgemäße Rechnung ausgestellt worden ist. Wie der Schlussrechnung entnommen werden kann, wurden in Zusammenhang mit diesem Projekt an unsere Mandantin 3 Abschlagsrechnungen ausgestellt.

Die Schlussrechnung wurde am 30.11.2012 mit dem Belegdatum 10.9.2012 gebucht. Die Gesellschaft hat die Umsatzsteuervoranmeldung für September 2012 fristgerecht abgegeben.

Im Zeitpunkt der Verbuchung der Schlussrechnung wurde irrtümlicherweise keine Verrechnung der Schlussrechnung mit den bereits gebuchten Anzahlungsrechnungen durchgeführt. Diese Verrechnung erfolgte daher erst einige Zeit später und löste die Korrektur der in den Anzahlungen enthaltenen Vorsteuer aus. Diese Korrektur wurde jedoch nicht im November 2012, sondern, nach Maßgabe des Belegdatums, mit 10.9.2012 in der Buchhaltungssoftware SAP erfasst.

Im SAP-System ist die Korrektur der Vorsteuer nicht nach Maßgabe des Datums der Verbuchung der Schlussrechnung erfolgt, sondern wurde nach Maßgabe des Belegdatums verbucht. Im konkreten Fall führte dies zu einer rückwirkenden Änderung der Umsatzsteuerverprobung für September 2012. Die Gesellschaft hat diese rückwirkende Änderung der Zahllast irrtümlicherweise übersehen.

### 3.3. Internes Kontrollsystem iZm Umsatzsteuervoranmeldungen

Die Umsatzsteuervoranmeldungen und Zusammenfassenden Meldungen werden durch die eigenen Mitarbeiter der Gesellschaft erstellt. Es handelt sich dabei um ein routiniertes Team von 5 Mitarbeitern (Finanzleiter und 4 Buchhalterinnen), die die abgabenrechtlichen Verpflichtungen jahrelang ohne Beanstandungen seitens der Behörden für die Gesellschaft abgewickelt haben. Wir möchten Sie darauf hinweisen, dass der Finanzleiter (Eintritt 1994) und 2 Buchhalterinnen (Eintritt in 2007 und 2008) nun für die D-GmbH tätig werden. D-GmbH hat im Rahmen des Sanierungsverfahrens von der C-GmbH den operativen Geschäftsbetrieb übernommen. Auch bei dieser Gesellschaft gab es nach den uns vorliegenden Informationen keine abgabenrechtlichen Beanstandungen.

Die Umsatzsteuervoranmeldungen werden auf Basis der im SAP generierten Umsatzsteuerverprobung erstellt. Die Umsatzsteuervoranmeldungen wurden nach internen Vorschriften durch Herrn B. freigegeben. Im Rahmen der Prozesse wurde die Zahllast der Umsatzsteuervoranmeldung mit der SAP Unterlage verprobt. Überdies wurden regelmäßige Stichproben nach dem Zufallsprinzip durchgeführt.

Da im Zeitpunkt der Erstellung der Umsatzsteuervoranmeldung für September 2012 die Verrechnung der Schlussrechnung mit den Anzahlungsrechnungen noch nicht

gebucht wurde, hat die Zahllast der Umsatzsteuervoranmeldung der Zahllast laut SAP entsprochen. Herr B. konnte daher nicht erkennen, dass sich die Zahllast rückwirkend ändern wird.

Die Gesellschaft hat den Fehler erst im Zuge der Überprüfung des Umsatzsteuerbescheides 2012 erkannt, da es keinen Anlass für eine Überprüfung der bereits abgeschlossenen Zeiträume gab. Es wurde umgehend eine korrigierte Umsatzsteuererklärung 2012 erstellt und diese im Rahmen der Beschwerde gegen den Umsatzsteuerbescheid 2012 am 26.9.2014 an das Finanzamt übermittelt. Das Finanzamt hat der Beschwerde stattgegeben und am 15. Oktober 2014 einen neuen Umsatzsteuerbescheid 2012 erlassen. Der neue Umsatzsteuerbescheid 2012 resultierte in einer Nachforderung. Die Fälligkeit dieser Nachforderung wurde mit 24. November 2014, d.h. nach der Eröffnung des Sanierungsverfahrens, festgesetzt.

Für die Haftung ist nur die schuldhafte Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten von Bedeutung. Darunter fällt insbesondere die Entrichtung der Abgaben. Wird die Abgabe nicht entrichtet, weil der Vertretene überhaupt keine liquiden Mittel hat, so verletzt der Vertreter dadurch keine abgabenrechtliche Pflicht. Das Bankkonto der Gesellschaft war ab dem 25.9.2014 gesperrt. Die Gesellschaft hat über keine Geldmittel verfügt. Der Vertreter hat dadurch keine abgabenrechtliche Pflicht verletzt.

Im Zeitpunkt der Fälligkeit der Umsatzsteuer 2012 verfügte die Gesellschaft jedoch über ausreichende Mittel.

Es wäre nun zu prüfen, ob dem Vertreter die objektive Rechtswidrigkeit seines Verhaltens (Abgabe einer Voranmeldung mit zu niedrigem Betrag) subjektiv vorwerfbar ist. Eine solche Vorwerfbarkeit wäre vor allem gegeben, wenn der Vertreter im Zeitpunkt, in dem er eine Voranmeldung abgeben oder die abgegebene in der richtigen Höhe hätte abgeben müssen, diese Unrichtigkeit bei Aufwendung der an ihn zu fordernden Sorgfalt hatte erkennen können und müssen; in anderen Worten formuliert müsste ihm dabei ein fahrlässiges oder vorsätzliches Handeln oder Unterlassen vorwerfbar sein.

Im konkreten Fall kann jedoch weder ein fahrlässiges noch vorsätzliches Handeln erblickt werden, da die zu einer fehlerhaften Erfassung führenden SAP Einstellungen im Zeitpunkt der Erstellung der Umsatzsteuervoranmeldungen nicht aufgedeckt und folglich nicht bekannt wurden.

Diese Sichtweise wird indirekt im Verfahren zur Neufestsetzung des Umsatzsteuerbescheids bestätigt, weil auch in diesem Verfahren sowie auch danach in keiner Weise ein schuldhaftes Verhalten seitens Herrn B's. festgestellt wurde.

#### 4. Wirtschaftliche Verhältnisse des Geschäftsführers

Beiliegend übermitteln wir Ihnen den Fragebogen „Erhebung der wirtschaftlichen Verhältnisse“.

Wir möchten festhalten, dass Herr Mag. B. Vater von drei Kindern im Alter von 13, 15 und 19 Jahre ist. Die älteste Tochter ist chronisch krank und es sind daher erhöhte Unterhaltsverpflichtungen und Aufwendungen seitens Herrn B. notwendig.

## 5. Zusammenfassung

Zusammenfassend halten wir daher fest, dass der Tatbestand der schuldhaften Nichtentrichtung von Abgaben aus zwei Gründen nicht vorliegt:

- Die Fälligkeit der im Haftungsbescheid festgesetzten Abgabenschuld in Bezug auf die Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag sowie hinsichtlich der Umsatzsteuer erst nach Einleitung des Sanierungsverfahrens entstand und somit im Sinne der Gleichbehandlungsverpflichtung der Gläubiger gehandelt wurde und
- die subjektive Vorwerfbarkeit betreffend die Nichtentrichtung der Abgaben hinsichtlich der nachträglich festgestellten Abgabenschulden zum ursprünglichen Zeitpunkt der Fälligkeit nicht gegeben war.

Das Nichtvorliegen der subjektiven Vorwerfbarkeit wird durch folgende Punkte gestützt und ergibt ein schlüssiges Gesamtbild:

- Herr B. als Geschäftsführer der C-GmbH hat stets korrekt alle Abgaben entrichtet,
- in den beiden konkreten Fällen der nachträglich festgestellten Abgabenschulden alle zumutbaren Sorgfaltsregeln eingehalten,
- im Rahmen der in der Vergangenheit durchgeführten Betriebsprüfungen gab es keinerlei Beanstandungen,
- seitens anderer Gläubiger, deren Forderungen jener im Haftungsbescheid deutlich übersteigen, sowie des Masseverwalters wurde Herrn B. in keinsten Weise ein schuldhaftes Verhalten vorgeworfen und
- die Finanzbehörde selbst hat für die nachträglich festgestellte Abgabenschuld niemals ein schuldhaftes Verhalten von Herrn B. festgestellt oder irgendwelche Erhebungen diesbezüglich begonnen.

Wir stellen daher den Antrag, den obigen Haftungsbescheid gemäß § 224 BAO vollinhaltlich aufzuheben.

## Beilagen

Formular EV 7 Erhebung der wirtschaftlichen Verhältnisse

Schlussrechnung

Buchung der Schlussrechnung

Ausgleich der Schlussrechnung mit Anzahlungen

Offene Posten 2012

WEBEKU Kontoinformation

Steuerkonto C-GmbH

Mit Beschwerdeverentscheidung des Finanzamtes Wien 1/23 vom 1. März 2018 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen mit folgender Begründung:

„Der Beschwerdeführer (Bf.) fungierte ab 03.06.2004 bis 13.09.2017 als handelsrechtlicher Geschäftsführer der C-GmbH.

Der mit Beschluss des Landesgerichtes, über das Vermögen der Gesellschaft eröffnete Konkurs wurde nach Schlussverteilung gemäß § 39 IO am Datum<sup>2</sup> aufgehoben. Die Eintragung der amtswegigen Löschung der Firma im Firmenbuch gemäß § 40 FBG wegen Vermögenslosigkeit erfolgte am 13.09.2017.

Die haftungsgegenständliche Nachforderung an Umsatzsteuer 2012 wurde gegenüber der C-GmbH mit Bescheid vom 15.10.2014 in Höhe von € 390.406,84 festgesetzt, wovon der haftungsgegenständliche Betrag von € 303.319,52 noch unberichtigt aushaftet. Die im Spruch des Haftungsbescheides ausgewiesenen Lohnabgaben wurden mit Bescheiden vom 19.11.2014 gegenüber dem Masseverwalter, der während des Insolvenzverfahrens die Schuldnerin repräsentierte, festgesetzt.

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.

Unbestritten ist, dass dem Bf. als vertretungsbefugtem Geschäftsführer der Abgabepflichtigen laut Eintragung im Firmenbuch von 03.06.2004 bis zur Eröffnung des Insolvenzverfahrens mit Beschluss des Landesgerichtes die Erfüllung der abgabenrechtlichen Pflichten der Gesellschaft oblag.

Die Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgabeforderungen bei der GmbH war - mangels gegenteiliger Anhaltspunkte - nach Abschluss des Konkurses, sohin am Datum<sup>2</sup>, anzunehmen.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (E 19.11.1998, 97/15/0115) ist es im Falle der Uneinbringlichkeit der Abgaben bei der Gesellschaft Sache des Geschäftsführers darzutun, weshalb er nicht Sorge getragen hat, dass die Gesellschaft die anfallenden Abgaben rechtzeitig entrichtet hat, widrigenfalls die Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung annehmen darf. In der Regel wird nämlich nur der Geschäftsführer jenen ausreichenden Einblick in die Gebarung der GmbH haben, der ihm entsprechende Behauptungen und Nachweise ermöglicht.

Zur Darlegung, dass ein Verschulden an der Nichtzahlung der haftungsgegenständlichen Umsatzsteuer und Lohnabgaben dem Bf. nicht anzulasten ist, brachte er vor, die Fälligkeit dieser Abgaben sei erst nach Einleitung des Sanierungsverfahrens entstanden. Die subjektive Vorwerfbarkeit betreffend die Nichtentrichtung der Abgaben hinsichtlich der

nachträglich festgestellten Abgabenschulden sei zum ursprünglichen Zeitpunkt der Fälligkeit nicht gegeben gewesen.

Zur Vertreterhaftung für mit Umsatzsteuerbescheid 2012 vom 15.10.2014 festgesetzten Umsatzsteuer-Nachforderung:

Bei Selbstbemessungsabgaben wie der Umsatzsteuer ist nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes maßgebend, wann die Abgaben bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung abzuführen gewesen wären (VwGH 17.8.1998, 98/17/0038); maßgebend ist daher ausschließlich der Zeitpunkt ihrer Fälligkeit (VwGH 25.10.1996, 93/17/0280). Gemäß der im gegenständlichen Fall zur Anwendung kommenden Bestimmung des § 21 Abs. 5 UStG 1994 wird durch eine Nachforderung auf Grund der Veranlagung keine von Abs. 1 und 3 abweichende Fälligkeit begründet. Das bedeutet, dass nicht der Zeitpunkt der bescheidmäßigen Festsetzung der Umsatzsteuernachzahlung für die Fälligkeit relevant ist, sondern die entsprechende gesetzliche Bestimmung, die besagt, dass sich im Fall rückständiger Vorauszahlungen der 15. des auf den betreffenden Voranmeldungszeitraum zweitfolgenden Kalendermonates als Fälligkeitstag ergibt (zur Vertreterhaftung für mit Jahresbescheid festgesetzte Umsatzsteuer-Nachforderungen siehe auch BFG 15.03.2017, RV/5100950/2013).

Zur Nichtentrichtung der haftungsgegenständlichen Umsatzsteuer 2012 ist der Beschwerdebegründung u.a. Folgendes zu entnehmen:

*„Für die Haftung ist nur die schuldhafte Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten von Bedeutung. Darunter fällt insbesondere die Entrichtung der Abgaben. Wird die Abgabe nicht entrichtet, weil der Vertretene überhaupt keine liquiden Mittel hat, so verletzt der Vertreter dadurch keine abgabenrechtliche Pflicht. Das Bankkonto der Gesellschaft war ab dem 25.9.2014 gesperrt. Die Gesellschaft hat über keine Geldmittel verfügt. Der Vertreter hat dadurch keine abgabenrechtliche Pflicht verletzt.*

*Im Zeitpunkt der Fälligkeit der Umsatzsteuer 2012 verfügte die Gesellschaft jedoch über ausreichende Mittel.*

*Es wäre nun zu prüfen, ob dem Vertreter die objektive Rechtswidrigkeit seines Verhaltens (Abgabe einer Voranmeldung mit zu niedrigem Betrag) subjektiv vorwerfbar ist. Eine solche Vorwerfbarkeit wäre vor allem gegeben, wenn der Vertreter im Zeitpunkt, in dem er eine Voranmeldung abgeben oder die abgegebene in der richtigen Höhe hätte abgeben müssen, diese Unrichtigkeit bei Aufwendung der an ihn zu fordernden Sorgfalt hätte erkennen können und müssen; in anderen Worten formuliert müsste ihm dabei ein fahrlässiges oder vorsätzliches Handeln oder Unterlassen vorwerfbar sein.“*

Unter Berücksichtigung des Umstandes, dass eine Haftung im Sinn des § 9 BAO nur bei schuldhafter Verletzung der dem Vertreter auferlegten Pflichten besteht, ist daher zu prüfen, ob und aus welchem Grund dem Bf. nach dem ihm bei aller Sorgfalt zugänglichen Wissensstand ein Verschulden an der Nichtentrichtung haftungsgegenständlichen Umsatzsteuer 2012 zugerechnet werden kann. Nach dem Beschwerdevorbringen habe die Gesellschaft eine rückwirkende Änderung der Zahllast irrtümlicherweise



übersehen. Dieser Fehler sei erst im Zuge der Überprüfung des Umsatzsteuerbescheides 2012 erkannt worden. Nach Ergehen des Umsatzsteuerbescheides 2012 vom 15.07.2014 sei umgehend eine korrigierte Umsatzsteuererklärung 2012 erstellt worden. Letztere wurde allerdings nicht umgehend eingebracht. Vielmehr hat die Primärschuldnerin, zu dessen Vertretung der Haftende berufen war, zur Einbringung einer Beschwerde gegen den Umsatzsteuerbescheid 2012 vom 15.07.2014 mit Anbringen vom 14.08.2014 und 16.09.2014 um Fristverlängerung angesucht und folglich die (berichtigte) Umsatzsteuererklärung 2012 im Rahmen der Beschwerde erst am 26.09.2014 eingebracht. Eine sofortige Entrichtung der sich aus der berichtigen Umsatzsteuererklärung 2012 ergebenden - und bereits im Jahr 2014 fällig gewordenen - Umsatzsteuer erfolgte nicht.

Dem Beschwerdevorbringen, dem Vertreter (Haftungspflichtigen) sei keine Pflichtverletzung vorzuwerfen, da ab 25.9.2014 das Bankkonto der Primärschuldnerin gesperrt worden sei, ist entgegen zu halten, dass der Bf. bereits vor dem 25.09.2014 die Unrichtigkeit der bis dahin bekannt gegebenen Umsatzsteuern für das Jahr 2012 kannte bzw. diese Unrichtigkeit bei gehöriger Sorgfalt hätte erkennen können. Der Bf. konnte daher schon vor der Sperre des Bankkontos nicht mehr der Ansicht sein, dass die steuerlichen Agenden ordnungsgemäß durchgeführt wurden und keine Verletzung einer Umsatzsteuerzahlungsverpflichtung für das Jahr 2012 vorlag. Ein Verschulden des Bf. ist darin zu erblicken, dass er es unterlassen hat, unverzüglich ab Kenntnis des Umstandes, dass für das Jahr 2012 eine bereits fällige Abgabennachforderung vorzuschreiben ist, die diesbezügliche Abgabenzahlungspflicht zu erfüllen. Dieses Verschulden war kausal für den Eintritt der Uneinbringlichkeit bei der Primärschuldnerin.

Zur Haftung für Lohnabgaben, die nach Insolvenzeröffnung über das Vermögen der Gesellschaft im Zuge einer GPLA-Prüfung festgesetzt wurden:

Die der Nachforderung zu Grunde liegenden Löhne und Gehälter wurden ausbezahlt, sodass die im Spruch des Haftungsbescheides ausgewiesenen Lohnabgaben, bei dem es sich um reine Abfuhrdifferenzen (Differenz zwischen geschuldeter und erklärter Lohnabgaben) handelt, von der C-GmbH auch geschuldet wurden. Die Richtigkeit dieser Lohnabgaben wurde im Haftungsverfahren nicht bestritten. Der Zeitpunkt, für den zu beurteilen ist, ob der Vertretene die für die Abgabentrichtung erforderlichen Mittel hatte, bestimmt sich danach, wann die Abgaben bei Beachtung der abgabenrechtlichen Vorschriften zu entrichten gewesen wären. Bei Selbstbemessungsabgaben ist der Zeitpunkt ihrer Fälligkeit maßgebend, unabhängig davon, ob und wann die Abgaben bescheidmäßig festgesetzt werden. Aus diesem Grund waren vom Finanzamt zutreffend im Vorhalt vom 07.08.2017 auch die Fälligkeitstermine der Abgaben, und nicht die durch die Bescheide vom 19.11.2014 ausgelösten Zahlungsfristen im Sinne des § 210 Abs. 4 BAO angeführt worden. Die schuldhafte Verletzung der Pflicht, Selbstbemessungsabgaben dem Finanzamt zum gesetzlichen Fälligkeitstermin bekannt zu geben und zu entrichten, wird nicht dadurch aufgehoben, dass in weiterer Folge im Zeitpunkt der bescheidmäßigen Festsetzung dieser Abgaben zu den Zahlungsterminen

gemäß § 210 Abs. 4 BAO (Anm.: Nachfristen) ein Insolvenzverfahren anhängig ist. Der Umstand, dass im Zeitpunkt der Festsetzung der "Nachforderung" der Lohnabgaben ein Insolvenzverfahren über das Vermögen der Primarschuldnerin eröffnet war, ist daher für die Inanspruchnahme des Bf. als Haftenden nicht maßgeblich. Damit geht auch das Vorbringen, dem Bf. sei „*keine Pflichtverletzung vorzuwerfen, da nach dem 25. September 2014 an keinen der Gläubiger Zahlungen erfolgten bzw. erfolgen konnten*“, ins Leere.

Für die Lohnsteuern gelten überdies Ausnahmen vom Gleichheitsgrundsatz (VwGH 15.5.1997, 96/15/0003; 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. Im Übrigen sind die Verbindlichkeit an Lohnsteuern nicht erst im Zeitpunkt der "Nachforderung", sondern bereits im Zeitpunkt des Zufließens der steuerabzugspflichtigen Einkünfte entstanden (vgl. § 4 Abs. 2 lit. a Z. 3 BAO, siehe dazu auch VwGH 22.02.1996, 94/13/0088). Jede vom Arbeitgeber vorgenommene Zahlung von Arbeitslöhnen, obwohl die ihm zur Verfügung stehenden Mittel nicht auch für die darauf entfallende Lohnsteuer ausreichen, stellt eine schuldhafte Verletzung seiner abgabenrechtlichen Pflichten mit den Rechtsfolgen des § 9 Abs. 1 BAO dar (vgl. z.B. VwGH 23.04. 2008, 2004/13/0142, mwN).

Hinsichtlich der Haftung für den Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe samt Zuschlag gilt, dass der Abgabengläubiger gegenüber anderen Gläubigern nicht benachteiligt werden darf, was der Haftungspflichtige nachzuweisen hat (VwGH 12.8.1994, 92/14/0125). Zutreffend führt der Bf. in der gegenständlichen Beschwerde aus, dass eine objektive Verletzung der den Geschäftsführer treffenden abgabenrechtlichen Pflichten vorliegt, wenn ein Geschäftsführer als Vertreter der Gesellschaft geschuldete Abgaben nicht spätestens zum Fälligkeitstag abführt. Zum Vorbringen, haftungsbegründend könne sich diese Pflichtverletzung (unter der Voraussetzung der erschwerten Einbringlichkeit beim Abgabenschuldner) allerdings nur dann auswirken, wenn dem Geschäftsführer an der Pflichtverletzung auch ein Verschulden in Form eines vorsätzlichen oder fahrlässigen Handelns oder Unterlassens anzulasten ist, ist ergänzend Folgendes auszuführen:

Es trifft zu, dass Verletzungen abgabenrechtlicher Pflichten nur dann zur Haftungsinanspruchnahme berechtigen, wenn die Verletzung schuldhaft erfolgte. Die Schuldhafte im Sinne des § 9 Abs. 1 BAO erfasst jede Form des Verschuldens, auch leichte Fahrlässigkeit (vgl. Z.B. VwGH 31.10.2000, 95/15/0137; VwGH 24.02.2010, 2008/13/0228). Fehler, die gelegentlich auch einem sorgfältigen Menschen unterlaufen (leichte Fahrlässigkeit) reichen daher für die Haftungsinanspruchnahme im Anwendungsbereich des § 9 BAO aus.

Zu den abgabenrechtlichen Pflichten des Vertreters gehören die Führung gesetzmäßiger Aufzeichnungen, die zeitgerechte Einreichung von Abgabenerklärungen und die Entrichtung der Abgaben zum Fälligkeitszeitpunkt. Im vorliegenden Fall wurde die

Abgabenzahlungspflicht verletzt. Diese schuldhafte Pflichtverletzung war kausal für den Abgabenausfall bei der GmbH.

Ermessen:

Die im Rahmen des § 224 BAO zutreffende Ermessensentscheidung im Sinne des § 20 BAO ist innerhalb der vom Gesetz gezogenen Grenzen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Die Zweckmäßigkeit der Geltendmachung der Haftung liegt vor allem darin, dass nur durch diese Maßnahme überhaupt eine zumindest teilweise Einbringlichkeit der betreffenden Abgabe gegeben ist, und nur so dem öffentlichen Interesse an der Abgabenerhebung nachgekommen werden kann. In Ausübung des freien Ermessens war daher dem öffentlichen Interesse an der Einbringung der Abgaben gegenüber dem Interesse des Bf., nicht zur Haftung herangezogen zu werden, der Vorzug zu geben.

Somit war spruchgemäß zu entscheiden.“

Im Vorlageantrag vom 8. Mai 2018 wurde beantragt, die Beschwerde zur Entscheidung dem Bundesfinanzgericht vorzulegen.

„Hinsichtlich der Begründung unseres Begehrens und der beantragten Änderungen verweisen wir auf unsere Beschwerde vom 25.10.2017 (siehe in der Beilage), welche wir vollinhaltlich aufrechterhalten und mochten diese noch folgendermaßen ergänzen:

#### 1) Risikozusammenhang

Aus unserer Sicht ist das Verhalten des Geschäftsführers gar nicht vom Risikozusammenhang im Hinblick auf den eingetretenen Erfolg umfasst. Die Möglichkeit, dass infolge der Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten die Abgabensprüche uneinbringlich geworden sind, darf nicht so ferne liegen, dass sie nach der allgemeinen Lebenserfahrung vernünftigerweise nicht in Betracht gezogen werden kann (siehe Stoll, Bundesabgabenordnung 1994, 131). Es ist im Zeitpunkt der Pflichtverletzung (= falsche UVA bzw. Nichtabfuhr der lohnabhängigen Abgaben jedenfalls bis einschließlich Ende 2013) nicht zu erwarten, dass die Pflichtverletzung zu einem Zahlungsausfall im Zeitpunkt einer allenfalls nachfolgenden Insolvenz führt.

#### 2) Ad Umsatzsteuer

Seitens des Finanzamts Wien 1/23 wird in der Beschwerdevorentscheidung im Wesentlichen argumentiert, dass mit einer sofortigen Entrichtung der berichtigten Umsatzsteuererklärung die Abgabenzahlungspflicht erfüllt hatte werden können:

*„Nach Ergehen des Umsatzsteuerbescheids 2012 vom 15.07.2014 sei umgehend eine korrigierte Umsatzsteuererklärung 2012 erstellt worden. Letztere wurde allerdings nicht umgehend eingebracht. Vielmehr hat die Primärschuldnerin, zu dessen Vertretung der Haftende berufen war, zur Erbringung einer Beschwerde gegen den Umsatzsteuerbescheid 2012 vom 15.07.2014 mit Anbringen vom*

*14.08.2014 und 16.09.2014 um Fristverlängerung angesucht und folglich die (berichtigte) Umsatzsteuererklärung 2012 im Rahmen der Beschwerde erst am 26.09.2014 eingebracht. Eine sofortige Entrichtung der sich aus der berichtigten Umsatzsteuererklärung 2012 ergebenden - und bereits im Jahr 2014 fällig gewordenen - Umsatzsteuer erfolgte nicht. “*

Der Umsatzsteuerbescheid 2012 wurde am 15.07.2014 ausgestellt und hat zu keiner Nachzahlung geführt. Im Zuge der Überprüfung des Umsatzsteuerbescheides 2012 hat die Gesellschaft festgestellt, dass Vorsteuern irrtümlicherweise doppelt abgezogen wurden. Die aushaftende Verbindlichkeit von EUR 303.319,52 resultiert im Wesentlichen aus der doppelt abgezogenen Vorsteuer aus der Schlussrechnung vom 10.09.2012 (bezüglich der detaillierten Sachverhaltsdarstellung verweisen wir auf die Beschwerde vom 25.10.2017). Folgt man nun konsequent der Argumentation des Finanzamts Wien 1/23 in seiner Beschwerdevorentscheidung, so hätte bereits auf den ersten Blick im Umsatzsteuerbescheid der Fehler dem Betrachter zwangsläufig auffallen müssen. Dies widerspricht nicht nur dem tatsächlichen Sachverhalt, sondern ist auch fern jeglicher Lebensrealität.

Tatsächlich ist der Fehler erst im Laufe der konkreten Prüfung entdeckt worden und angesichts des hohen Betrags gründlich hinterfragt und überprüft worden. Dass dieser Vorgang in der Urlaubszeit in den Sommermonaten bei der Abstimmung zwischen Buchhaltung, Geschäftsführung und Steuerberater beträchtliche Zeit in Anspruch nimmt, entspricht der Lebenserfahrung.

Wir dürfen darüber hinaus darauf hinweisen, dass das Finanzamt selbst in seiner Prüfung der Umsatzsteuer diesen Fehler übersehen hat. Dass nun der Abgabeverpflichtete entgegen seinen ökonomischen Interessen zu seinen Ungunsten einen Bescheid bekämpft, um seine Abgaben gemäß den einschlägigen gesetzlichen Bestimmungen (§ 139 BAO iVm mit den jeweiligen Materiengesetzen) zu zahlen, spricht für das stets rechtskonforme Verhalten von Herrn Mag. B.. Das erforderte allerdings eine tiefergehende Überprüfung, ob tatsächlich ein Irrtum vorlag. Zudem kämpfte das Unternehmen bereits zu dieser Zeit mit wirtschaftlichen Schwierigkeiten, sodass der Fokus der Tätigkeit der Geschäftsführung wesentlich auf der Sanierung und der Erhaltung der Lebensfähigkeit des Unternehmens lag.

Basierend auf den oben genannten Tatsachen entbehrt die Argumentation des Finanzamts Wien 1/23 hinsichtlich der zeitlichen Verzögerung vom 15.7.2014 bis 26.09.2014 wohl jeglicher sachlichen Grundlage.

Die Unterstellung des schuldhaften Handelns bricht dann gänzlich in sich zusammen, wenn man die zeitliche Konnexität der Sperrung des Bankkontos am 25.09.2014 mit der Umsatzsteuernachzahlung herstellt. Hätte der Geschäftsführer bereits vor dem 25.09.2014 die Unrichtigkeit der bekannt gegebenen Umsatzsteuer gekannt bzw. diese Unrichtigkeit bei gehöriger Sorgfalt erkennen können, so hätte die Verzögerung nur mit

einer hellseherischen Fähigkeit über die zukünftige Sperre des Bankkontos im Sinne der Vermeidung einer Abgabenverpflichtung Sinn ergeben.

Nur dieses Ziel hätte viel einfacher erreicht werden können: Wäre der Umsatzsteuerbescheid nicht bekämpft worden, so wäre mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit auch keine Nachzahlungsverpflichtung entstanden. Entgegen der Argumentation des Finanzamts Wien 1/23 kann und darf das rechtskonforme Verhalten des Abgabepflichtigen nicht zu seinem Nachteil bzw. der Geschäftsführung ausgelegt werden. Wir sehen darin geradezu den schlüssigen Beweis, dass kein schuldhaftes Verhalten vorliegt.

Die zeitliche Aufeinanderfolge der Sperre des Bankkontos am 26.09.2014 und der Einreichung der berichtigten Umsatzsteuererklärung im Rahmen der Beschwerde einen Tag danach war zufällig. Trotz der Sperre des Bankkontos ist man seitens der Geschäftsführung noch von einer Rettung des Unternehmens ausgegangen. Erst Mitte Oktober 2014 hat sich nach einer Absage eines Investors herausgestellt, dass die Rettung wohl nicht gelingen werde. Daher wurde neben den intensiven Bemühungen für die Rettung des Unternehmens die operative Tätigkeit - auch nach dem 25.09.2014 bis ungefähr Mitte Oktober - unverändert fortgesetzt. Die Einbringung der berichtigten Umsatzsteuererklärung war somit Teil des laufenden Geschäftsganges unter der „going concern“ - Prämisse.

### 3) Ad Lohnabgaben

In der Beschwerdevorentscheidung wurde nicht dargelegt, wie die Einbringung der Abgaben durch den Haftungspflichtigen schuldhaft vereitelt worden wäre. Es wurde argumentativ lediglich auf die objektive Pflichtverletzung der Nichtentrichtung der Abgaben zum Fälligkeitszeitpunkt eingegangen.

Richtigerweise wurde seitens der Abgabenbehörde darauf hingewiesen, dass Verletzungen abgabenrechtlicher Pflichten nur dann zur Haftungsinanspruchnahme berechtigen, wenn die Verletzung schuldhaft erfolgte:

*„Die Schuldhaftigkeit im Sinne des § 9 Abs. 1 BAO erfasst jede Form des Verschuldens, auch leichte Fahrlässigkeit (vgl. z.B. VwGH 31.10.2000, 95/15/0137; VwGH 24.02.2010, 2008/13/0228). Fehler, die gelegentlich auch einem sorgfältigen Menschen unterlaufen (leichte Fahrlässigkeit), reichen daher für die Haftungsinanspruchnahme im Anwendungsbereich des § 9 BAO aus.“*

Dem Vertreter obliegt dabei kein negativer Beweis, sondern die konkrete (schlüssige) Darstellung der Gründe, die z. B. der gebotenen rechtzeitigen Abgabentrachtung entgegenstanden (vgl. z.B. VwGH 4.4.1990, 89/13/0212; 27.10.2008, 2005/17/0259, 2006/17/0002). Dies wurde in unserer Beschwerde vom 25.10.2017 bereits ausführlich dargelegt und soll im Folgenden noch ergänzt werden.

Diese qualifizierte Mitwirkungspflicht des Vertreters entbindet die Behörde nicht von jeglicher Ermittlungspflicht (VwGH 23.4.1998, 95/15/0145; 24.9.2002, 2002/16/0128;

27.2.2003, 2000/15/0119; 13.4.2005, 2002/13/0177, 0178). Es hätte für jede Abgabe, für die eine Nachzahlung festgestellt worden ist, eine eigene Prüfung des Verschuldens durchgeführt werden müssen. Dieser Verpflichtung ist die Abgabenbehörde zu keinem Zeitpunkt des Verfahrens nachgekommen.

In weiterer Ergänzung unserer Beschwerde vom 25.10.2017 zu der schlüssigen Darstellung des Nichtvorliegens eines Verschuldens kann das Verhalten zur Berichtigung der Umsatzsteuer (siehe Punkt 1) angeführt werden: Mag. B. hat nicht nur stets korrekt die Abgaben abgeführt, sondern hat die Korrektur eines Fehlers des Finanzamts im Sinne der rechtskonformen Abgabenabfuhr in die Wege geleitet.

Falls man trotz dieser stichhaltigen Argumente für das Nichtvorliegen eines Verschuldens das BFG zu der Beurteilung einer culpa levissima kommt, fungiert § 20 BAO in unserem Fall als Auffangnetz. Neben dem Verschulden des potenziell Haftenden kann auch das der Behörde im Rahmen des Haftungsverfahrens gemäß § 9 BAO eingeräumte Ermessen als Haftungskorrektiv angesehen werden (vgl. dazu z.B. VwGH 25. 3. 2010, 2009/16/0104; 28. 11. 2007, 2007/15/0164; 23. 1. 1997, 95/15/173; weiterführend Schwaiger, Treu und Glauben im Abgabenverfahren (2002) 42, sowie Ritz, BAO3 § 7 Rz 5 ff). Gerade in jenen Fällen, in denen die abgabenrechtliche Pflichtverletzung zwar subjektiv vorwerfbar (somit verschuldet) ist, der Grad des Verschuldens sich jedoch als so gering erweist, ist die Haftungsinanspruchnahme unbillig.

#### 4) Zusammenfassung

Zusammenfassend halten wir daher fest, dass der Tatbestand der schuldhaften Nichtentrichtung von Abgaben aus mehreren Gründen nicht vorliegt:

Da die Fälligkeit der im Haftungsbescheid festgesetzten Abgabenschuld in Bezug auf die Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag sowie hinsichtlich der Umsatzsteuer erst nach Einleitung des Sanierungsverfahrens entstanden ist, hat der Haftungsverpflichtete im Sinne der Gleichbehandlungsverpflichtung der Gläubiger gehandelt. Mangels Risikozusammenhanges fehlt es zudem an der objektiven Tatseite.

Das Nichtvorliegen der subjektiven Vorwerfbarkeit wird durch folgende Punkte gestützt und ergibt ein schlüssiges Gesamtbild:

- Herr Mag. B. als Geschäftsführer der C-GmbH hat stets korrekt alle Abgaben entrichtet,
- in den beiden Fällen der nachträglich festgestellten irrtümlichen Abgabenverkürzung alle zumutbaren Sorgfaltsmaßregeln eingehalten,
- im Rahmen der in der Vergangenheit durchgeführten Betriebsprüfungen gab es keinerlei Beanstandungen,
- seitens anderer Gläubiger, deren Forderungen jene im Haftungsbescheid deutlich übersteigen, sowie des Masseverwalters wurde Herrn Mag. B. in keiner Weise ein schuldhaftes und somit haftungsbegründendes Verhalten vorgeworfen,
- die Finanzbehörde selbst hat hinsichtlich der nachträglich festgestellten Abgabenschuld niemals ein schuldhaftes Verhalten von Herrn Mag. B. festgestellt oder irgendwelche Erhebungen diesbezüglich begonnen und vor allem

- Herr Mag. B. hat von sich aus den vom Finanzamt bestätigten Irrtum betreffend Umsatzsteuer berichtigt.

Wird eine culpa levissima betreffend die Nichtabfuhr der Lohnabgaben gesehen, so wäre die Haftungsinanspruchnahme unbillig.

In eventu beantragen wir eine Nachsicht gemäß § 236 BAO für die im Haftungsbescheid gemäß § 224 BAO vom 04.10.2017 festgesetzten Abgabenschuldigkeiten in der Höhe von EUR 322.621,85. Eine sachliche Unbilligkeit ist anzunehmen, wenn im Einzelfall bei Anwendung des Gesetzes aus anderen als aus persönlichen Gründen ein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ergebnis eintritt, sodass es zu einer anomalen Belastungswirkung kommt. Nur aufgrund des zeitlichen Zusammenhanges zwischen Insolvenz und Berichtigung der Umsatzsteuer entstand die Abgabenschuld. Letzteres konnte vom Geschäftsführer nicht beeinflusst werden.

Wir beantragen eine mündliche Verhandlung und eine Entscheidung des Senats. Gemäß § 272 BAO halten wir die Frage des Risikozusammenhangs in Bezug auf die nachträglich eintretende Insolvenz für eine von grundsätzlicher Bedeutung.

Abschließend verweisen wir auf unsere Beschwerde vom 09.04.2018 gegen den Bescheid über die Abweisung des Aussetzungsantrags vom 01.03.2018 (zugestellt am 09.03.2018).“

Mit Eingaben vom 21. Dezember 2018 sowie vom 22. Februar 2019 wurden aufgrund eines Vorhalts Ergänzungen und Fragenbeantwortungen nachgereicht, die aufgrund des Umfangs (rund 90 Seiten) hier nicht wiedergegeben werden, aber in der Begründung auszugswiese darauf Bezug genommen wird.

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

#### ***Rechtslage:***

*Gemäß § 9 Abs. 1 BAO haften die in den §§ 80 ff bezeichneten Vertreter neben den durch sie vertretenen Abgabepflichtigen für die diese treffenden Abgaben insoweit, als die Abgaben infolge schuldhafter Verletzung der den Vertretern auferlegten Pflichten nicht 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, und sind befugt, die diesen zustehenden Rechte wahrzunehmen. Sie haben insbesondere dafür zu sorgen, dass die Abgaben aus den Mitteln, die sie verwalten, entrichtet werden.*

#### **Insolvenzverfahren:**

Zunächst ist festzustellen, dass der Bf. laut Firmenbuchauszug ab 3. Juni 2004 bis zur Eröffnung des Insolvenzverfahrens als handelsrechtlicher Geschäftsführer der C-GmbH fungierte.

Der mit Beschluss des Landesgerichtes, über das Vermögen der Gesellschaft eröffnete Sanierungsverfahren, mit Beschluss vom Datum<sup>1</sup> geändert auf Konkursverfahren, wurde nach Schlussverteilung gemäß § 39 IO am Datum<sup>2</sup> aufgehoben. Die Eintragung der amtswegigen Löschung der Firma im Firmenbuch gemäß § 40 FBG wegen Vermögenslosigkeit erfolgte am 13. September 2017. Das Bankkonto wurde laut Darstellung in der Beschwerde bereits am 25. September 2014 von der Bank gesperrt.

Der Umsatzsteuerbescheid 2012 wurde am 15. Juli 2014 erlassen, eine korrigierte Umsatzsteuererklärung 2012 wurde erst mit der - nach zweimal beantragter Fristverlängerung - eingebrachten Beschwerde vom 26. September 2014 übermittelt.

Die haftungsgegenständliche Nachforderung an Umsatzsteuer 2012 wurde gegenüber der C-GmbH mit Beschwerdeverentscheidung vom 15. Oktober 2014 in Höhe von € 390.406,84 festgesetzt, wovon der haftungsgegenständliche Betrag von € 303.319,52 noch unberichtigt aushaftet. Die im Spruch des Haftungsbescheides ausgewiesenen Lohnabgaben wurden mit Bescheiden vom 19. November 2014 gegenüber dem Masseverwalter, der während des Insolvenzverfahrens die Primärschuldnerin repräsentierte, festgesetzt.

Aufgrund des Ergebnisses des Insolvenzverfahrens steht die Uneinbringlichkeit der im Haftungsbescheid dargestellten Abgabenbeträge bei der Primärschuldnerin für die die Quote übersteigenden Abgabenbeträge zweifelsfrei fest.

### ***Akzessorietät der Haftung:***

Die Haftung nach § 9 BAO ist eine Ausfallhaftung (VwGH 8.7.2009, 2009/15/0013). 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). Die Geltendmachung einer abgabenrechtlichen Haftung setzt nach dem Grundsatz der materiellen Akzessorietät der Haftung unter anderem voraus, dass eine Abgabenschuld einerseits entstanden ist und andererseits noch nicht erloschen ist (vgl. VwGH 22.9.1999, 96/15/0049).

Laut Abgabenkonto haften die im angefochtenen Bescheid dargestellten Abgabenbeträge noch unberichtigt aus, sodass diese Voraussetzung einer Haftung gegeben ist.

### **schuldhafte Pflichtverletzung Gleichbehandlung:**

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hat der Vertreter darzutun, aus welchen Gründen ihm die Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten unmöglich



gewesen sei, widrigenfalls die Abgabenbehörde eine schuldhafte Verletzung im Sinn des § 9 Abs. 1 BAO annehmen darf. Hat der Vertreter schuldhaft seine Pflicht verletzt, für die Abgabentrachtung aus den Mitteln der Gesellschaft zu sorgen, so darf die Abgabenbehörde davon ausgehen, dass die Pflichtverletzung für die Uneinbringlichkeit ursächlich war (VwGH 29.5.2013, 2010/16/0019).

Der Geschäftsführer haftet für nicht entrichtete Abgaben der Gesellschaft auch dann, wenn die Mittel, die ihm für die Entrichtung aller Verbindlichkeiten der Gesellschaft zur Verfügung standen, hiezu nicht ausreichten, 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.

Der Vertreter hat den Nachweis, welcher Betrag bei Gleichbehandlung sämtlicher Gläubiger - bezogen auf die jeweiligen Fälligkeitszeitpunkte einerseits und das Vorhandensein liquider Mittel andererseits - an die Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre, zu erbringen. Vermag er nachzuweisen, welcher Betrag bei anteilmäßiger Befriedigung der Forderungen an die Abgabenbehörde abzuführen gewesen wäre, so haftet er nur für die Differenz zwischen diesem und der tatsächlich erfolgten Zahlung. Wird dieser Nachweis nicht angetreten, kann dem Vertreter die uneinbringliche Abgabe zur Gänze vorgeschrieben werden. Dem Vertreter obliegt es auch, entsprechende Beweisvorsorgen - etwa durch Erstellung und Aufbewahrung von Ausdrucken - zu treffen. Wie der Verwaltungsgerichtshof etwa in den Erkenntnissen vom 25. November 2009, Zl. 2008/15/0220 und Zl. 2008/15/0263, ausgeführt hat, ist es dem Vertreter, der fällige Abgaben der Gesellschaft nicht oder nicht zur Gänze entrichten kann, schon im Hinblick auf seine mögliche Inanspruchnahme als Haftungspflichtiger zumutbar, sich - spätestens dann, wenn im Zeitpunkt der Beendigung der Vertretungstätigkeit fällige Abgabenschulden unberichtigt aushaften - jene Informationen zu sichern, die ihm im Falle der Inanspruchnahme als Haftungspflichtiger die Erfüllung der Darlegungspflicht im oben beschriebenen Sinn ermöglichen. Diese Darlegungspflicht trifft nämlich auch solche Haftungspflichtige, die im Zeitpunkt der Feststellung der Uneinbringlichkeit der Abgaben bei der Gesellschaft nicht mehr deren Vertreter sind (vgl. ebenfalls VwGH 29.5.2013, 2010/16/0019).

Ein Nachweis, welcher Betrag bei Gleichbehandlung sämtlichen Gläubiger – bezogen auf die jeweiligen Fälligkeitszeitpunkte einerseits und das Vorhandensein liquider Mittel andererseits – an die Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre, obliegt dem Vertreter (VwGH 24.10.2000, 95/14/0090).

Mit Eingabe vom 21. Februar 2019 wurde eine Liquiditätsrechnung zu den Stichtagen 30.6.2014, 31.7.2014, 31.8.2014 und 30.9.2014 (Beilage 1a und 1b), Saldenliste der FMW Industrieanlagen GmbH zum 30.6.2014 (Beilage 2), Saldenliste der FMW Industrieanlagen GmbH zum 31.7.2014 (Beilage 3), Saldenliste der FMW Industrieanlagen GmbH zum 31.8.2014 (Beilage 4), Saldenliste der FMW Industrieanlagen GmbH zum 30.9.2014 (Beilage 5), Saldenliste der FMW Industrieanlagen GmbH zum 28.2.2013 (Beilage 7), Auszug aus FinanzOnline Finanzamt 09 (Beilage 7) und Meldung der Lohnabgaben

Jänner 2013 – Brief an Finanzamt 12 zur Überrechnung eines Guthabens (Beilage 8) nachgereicht; gesamt ohne Anschrieben 79 Seiten.

Dazu ist festzuhalten, dass die Liquiditätsrechnung zu den Stichtagen 30.6.2014, 31.7.2014, 31.8.2014 und 30.9.2014 lediglich eine Aufstellung von Bilanzpositionen ist und keine Auskunft darüber gibt, ob und welche Schulden in welchem Ausmaß mit den vorhandenen liquiden Mitteln getilgt wurden. Zudem wurde auf den Zeitraum zwischen Buchung der Schlussrechnung mit Vorsteuerabzug am 30. November 2012 und dem Stichtag 30.6.2014 nicht Bedacht genommen.

Lohnabgaben:

Nach § 78 Abs. 3 EStG 1988 hat der Arbeitgeber, wenn die zur Verfügung stehenden Mittel nicht zur Zahlung des voll vereinbarten Arbeitslohnes ausreichen, die Lohnsteuer von dem tatsächlich zur Auszahlung gelangenden niedrigeren Betrag zu berechnen und einzubehalten. Wird in einem solchen Fall die Lohnsteuer nicht einbehalten und an das Finanzamt abgeführt, so ist nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes von einer schuldhaften Pflichtverletzung auszugehen (vgl. VwGH vom 18.12.2001, Zl. 2001/15/0187).

In der Beschwerde wird vom Bf. selbst ausgeführt: *Die auf den geringeren Betrag entfallende Lohnsteuer ist jedoch in voller Höhe zu berechnen, einzubehalten und abzuführen. Aufgrund der Bestimmung des § 78 Abs 3 EStG ist die Lohnsteuer von der Anwendung des Gleichbehandlungsgrundsatzes prinzipiell ausgeschlossen.*

*„Die Schuldhaftigkeit im Sinne des § 9 Abs. 1 BAO erfasst jede Form des Verschuldens, auch leichte Fahrlässigkeit (vgl. z.B. VwGH 31.10.2000, 95/15/0137; VwGH 24.02.2010, 2008/13/0228). Fehler, die gelegentlich auch einem sorgfältigen Menschen unterlaufen (leichte Fahrlässigkeit), reichen daher für die Haftungsinanspruchnahme im Anwendungsbereich des § 9 BAO aus.“*

Allerdings erfolgte die Lohnverrechnung über die hauseigene Buchhaltung. Die Fehler bei der Einstufung als Spitzenabrechnung von Prämien aus laufend, Bezug oder die Nichtbehandlung von Goldmünzen als individuelle Zuwendung bei Dienstjubiläen sind von den bis dahin fehlerfrei agierenden Mitarbeiterinnen begangen worden und als Fehler nicht erkannt worden.

Laut Aussage des Beschwerdeführers in der mündlichen Verhandlung gab es bei den Vorprüfungen der Abgabenbehörde keine Beanstandungen, sodass keine Veranlassung bestand, die firmeneigenen Buchhalterinnen und Buchhalter einer zusätzlichen Kontrolle zu unterziehen. Ein persönliches Verschulden, als Geschäftsführer abgabenrechtliche Pflichten verletzt zu haben bzw. ein Auswahl- oder Überwachungsverschulden des Geschäftsführers, das eine diesbezügliche Haftung auslösen hätte können, ist nicht zu ersehen, sodass der Beschwerde insoweit stattzugeben war.

zur Umsatzsteuer:

*§ 21 Abs. 1 (1. Unterabsatz) UStG 1994: Der Unternehmer hat spätestens am 15. Tag (Fälligkeitstag) des auf einen Kalendermonat (Voranmeldungszeitraum) zweitfolgenden Kalendermonates eine Voranmeldung bei dem für die Einhebung der Umsatzsteuer zuständigen Finanzamt einzureichen, in der er die für den Voranmeldungszeitraum zu entrichtende Steuer (Vorauszahlung) oder den auf den Voranmeldungszeitraum entfallenden Überschuß unter entsprechender Anwendung des § 20 Abs. 1 und 2 und des § 16 selbst zu berechnen hat. Die Voranmeldung gilt als Steuererklärung. Als Voranmeldung gilt auch eine berichtigte Voranmeldung, sofern sie bis zu dem im ersten Satz angegebenen Tag eingereicht wird. Der Unternehmer hat eine sich ergebende Vorauszahlung spätestens am Fälligkeitstag zu entrichten. Die Vorauszahlung und der Überschuß sind Abgaben im Sinne der Bundesabgabenordnung. Ein vorangemeldeter Überschuß ist gutzuschreiben, sofern nicht Abs. 3 zur Anwendung gelangt. Die Gutschrift wirkt auf den Tag der Einreichung der Voranmeldung, frühestens jedoch auf den Tag nach Ablauf des Voranmeldungszeitraumes, zurück.*

*§ 21 Abs. 3 UStG 1994: Wenn der Unternehmer die Einreichung der Voranmeldung pflichtwidrig unterläßt oder wenn sich die Voranmeldung als unvollständig oder die Selbstberechnung als nicht richtig erweist, so hat das Finanzamt die Steuer festzusetzen. Eine Festsetzung kann nur so lange erfolgen, als nicht ein den Voranmeldungszeitraum beinhaltender Veranlagungsbescheid erlassen wurde. Eine festgesetzte Vorauszahlung hat den im Abs. 1 genannten Fälligkeitstag. Die Gutschrift eines festgesetzten Überschusses wirkt bis zur Höhe des vorangemeldeten Überschußbetrages auf den Tag der Einreichung der Voranmeldung, frühestens jedoch auf den Tag nach Ablauf des Voranmeldungszeitraumes, zurück. Führt eine Festsetzung zur Verminderung eines Überschusses, so gilt als Fälligkeitstag der Nachforderung der Zeitpunkt, in dem die Gutschrift des Überschusses wirksam war.*

*§ 21 Abs. 5 UStG 1994: Durch eine Nachforderung auf Grund der Veranlagung wird keine von Abs. 1 und 3 abweichende Fälligkeit begründet.*

Bei Selbstbemessungsabgaben ist maßgebend, wann die Abgaben bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung abzuführen gewesen wären (VwGH 15.12.2004, 2004/13/0146); maßgebend ist daher der Zeitpunkt ihrer Fälligkeit, somit unabhängig davon, ob die Abgabe bescheidmäßig festgesetzt wird (VwGH 23.1.2003, 2001/16/0291; Ritz BAO-Kommentar 5. Auflage, § 9 RZ 10).

Die Fälligkeit von Abgaben ist in den einschlägigen Abgabenvorschriften geregelt. Gemäß der hier zur Anwendung kommenden Bestimmung des § 21 Abs. 5 UStG 1994 wird durch eine Nachforderung auf Grund der Veranlagung keine von Abs. 1 und 3 leg. cit. abweichende Fälligkeit begründet.

Es war daher zunächst zu prüfen, ob dem Bf. an der unrichtigen Umsatzsteuervoranmeldung September 2012 ein schuldhaftes Verhalten vorzuwerfen ist.

Dazu wurde in der Beschwerde vorgebracht, dass *im Zuge der Überprüfung des Umsatzsteuerbescheides 2012 festgestellt wurde, dass Vorsteuern irrtümlicherweise*

*doppelt abgezogen wurden. Die aushaftende Verbindlichkeit von EUR 303.319,52 resultiert im Wesentlichen aus der doppelt abgezogenen Vorsteuer aus der Schlussrechnung vom 10.9.2012.*

*Die Vorsteuern wurden zunächst aufgrund der Abschlagsrechnungen nach Maßgabe der jeweiligen Zahlung in den Umsatzsteuervoranmeldungen 10/2010, 06/2011 und 10/2011 abgezogen sowie irrtümlicherweise auch im Zeitpunkt der Verbuchung der Schlussrechnung.*

*Die Schlussrechnung wurde am 30.11.2012 mit dem Belegdatum 10.9.2012 gebucht. Die Gesellschaft hat die Umsatzsteuervoranmeldung für September 2012 fristgerecht abgegeben. Im Zeitpunkt der Verbuchung der Schlussrechnung wurde irrtümlicherweise keine Verrechnung der Schlussrechnung mit den bereits gebuchten Anzahlungsrechnungen durchgeführt. Diese Verrechnung erfolgte daher erst einige Zeit später und löste die Korrektur der in den Anzahlungen enthaltenen Vorsteuer aus. Diese Korrektur wurde jedoch nicht im November 2012, sondern, nach Maßgabe des Belegdatums, mit 10.9.2012 in der Buchhaltungssoftware SAP erfasst.*

*Im SAP-System ist die Korrektur der Vorsteuer nicht nach Maßgabe des Datums der Verbuchung der Schlussrechnung erfolgt, sondern wurde nach Maßgabe des Belegdatums verbucht. Im konkreten Fall führte dies zu einer rückwirkenden Änderung der Umsatzsteuerverprobung für September 2012. Die Gesellschaft hat diese rückwirkende Änderung der Zahllast irrtümlicherweise übersehen.*

*Die Umsatzsteuervoranmeldungen und Zusammenfassenden Meldungen werden durch die eigenen Mitarbeiter der Gesellschaft erstellt. Es handelt sich dabei um ein routiniertes Team von 5 Mitarbeitern (Finanzleiter und 4 Buchhalterinnen), die die abgabenrechtlichen Verpflichtungen jahrelang ohne Beanstandungen seitens der Behörden für die Gesellschaft abgewickelt haben.*

*Die Umsatzsteuervoranmeldungen werden auf Basis der im SAP generierten Umsatzsteuerverprobung erstellt. Die Umsatzsteuervoranmeldungen wurden nach internen Vorschriften durch Herrn B. freigegeben. Im Rahmen der Prozesse wurde die Zahllast der Umsatzsteuervoranmeldung mit der SAP Unterlage verprobt. Überdies wurden regelmäßige Stichproben nach dem Zufallsprinzip durchgeführt.*

*Da im Zeitpunkt der Erstellung der Umsatzsteuervoranmeldung für September 2012 die Verrechnung der Schlussrechnung mit den Anzahlungsrechnungen noch nicht gebucht wurde, hat die Zahllast der Umsatzsteuervoranmeldung der Zahllast laut SAP entsprochen. Herr B. konnte daher nicht erkennen, dass sich die Zahllast rückwirkend ändern wird.*

*In der Vorhaltsbeantwortung vom 21. Dezember 2018 wurde mitgeteilt, dass "die Schlussrechnung am 30.11.2012 (Anmerkung: nach Abschluss der Berechnung der Umsatzsteuervoranmeldung für September 2012) mit dem Belegdatum 10.9.2012 gebucht wurde. Die Gesellschaft hat die Umsatzsteuervoranmeldung für September 2012 fristgerecht eingereicht.*

*Im Zeitpunkt der Verbuchung der Schlussrechnung wurde keine Verrechnung der Schlussrechnung mit den bereits gebuchten Anzahlungsrechnungen durchgeführt (siehe Beilage 2). Diese Verrechnung erfolgte erst am 8.1.2013 (Beilage 3), nachdem der Fehler entdeckt wurde. Eine Korrekturbuchung wurde rückwirkend nach Maßgabe des Belegdatums (10.9.2012) in der Buchhaltungssoftware SAP (in einer geschlossenen Periode) vorgenommen.*

*Die Buchhaltungssoftware SAP hat die Korrektur der Vorsteuer nicht nach Maßgabe des Datums der Verbuchung der Schlussrechnung, sondern nach Maßgabe des Belegdatums verbucht. Diese rückwirkende Änderung im Jänner 2013 für den September 2012 löste eine Änderung der Umsatzsteuerverprobung für September 2012 aus. Diese durch die rückwirkende Buchung ausgelöste Änderung war der zuständigen Sachbearbeiterin im Jänner 2013 nicht bewusst.*

*Die zuständige langjährige Mitarbeiterin, die Leiterin der Buchhaltung, schied mit 30.11.2012 aus der Gesellschaft aus und war davor bereits drei Monate im Krankenstand.*

*Erst mit 1.5.2013 konnte ein neuer Leiter der Buchhaltung eingestellt werden. Im fraglichen Zeitraum, vom September 2012 bis Jänner 2013, mussten daher zwei Sachbearbeiterinnen die Arbeit ihrer Vorgesetzten miterledigen. Die beiden Sachbearbeiterinnen hatten schon mehrere Jahre Berufserfahrung und waren entsprechend routiniert.*

*Beide Sachbearbeiterinnen kannten jedoch den vorgegebenen Prozess der Buchhaltungssoftware SAP, dass durch einen Ausgleich der Anzahlungspositionen eine Änderung in der Umsatzsteuerverprobung ausgelöst wird, nicht. Somit war ihnen auch nicht bewusst, dass für den Monat September 2012 eine neue Umsatzsteuerverprobung durch eine manuelle Eingabe aufzubereiten gewesen wäre. Die Buchungsperiode September war im Zeitpunkt des Ausgleichs der Anzahlungspositionen bereits geschlossen. Vom SAP vorgegeben erfolgte der Ausgleich der Anzahlungspositionen in der Buchungsperiode 9 (September) mit Buchungszeitpunkt 8.1.2013, was eine Umsatzsteuerbuchung auslöste, die allerdings im Jänner 2013 nicht erkannt und auch vom SAP-System nicht angezeigt wurde.*

*Hintergrund der Buchung im Jänner waren Bilanzierungsbuchungen im Zuge der Saldenbestätigungsaktion und Ausgleich der OP-Liste. Erst im Zuge der aufwändigen Rekonstruktion anlässlich der Veranlagung der Umsatzsteuer 2012 in den Monaten Juli - September 2014 offenbarte sich dieses Versäumnis im Jänner 2013. Aus unseren Erfahrungen bei vielen Klienten kann dieses Detail der Buchhaltungssoftware SAP auch nicht als allgemein bekannt vorausgesetzt werden. Die Geschäftsführer haben darauf vertraut, dass das SAP-System solch eine Lücke nicht zulassen würde."*

*Auf die Frage, weshalb hier keine Alarmglocken geläutet haben, wenn sich nachträglich die Zahllast ändert bzw. ob es hier keine Überwachungs- oder Kontrollmaßnahmen gegeben hat wurde mitgeteilt, dass "der Fehler zwar im Jänner 2013 entdeckt wurde, man wusste - so die Darstellung des Bf. - damit jedoch nichts anzufangen, da die*

*Buchhaltungssoftware SAP nicht Alarm geschlagen hat und insoweit - laut Bf. - fehleranfällig gewesen sein soll. Der Irrtum entstand durch ein Zusammenwirken eines menschlichen Versagens und der Schwäche der technisch-automatischen Buchhaltungssoftware SAP."*

In der mündlichen Verhandlung wurde der Fehler am 8. Jänner 2013 insoweit erklärt, als die zuständige Sachbearbeiterin eine Überprüfung der OP-Liste durchgeführt und dabei festgestellt hat, dass ein Betrag nicht ausgeziffert war. Das hat sie nachgeholt. Das war im Zuge der Vorbereitung der Saldenbestätigung für die Abschlussprüfung. Diese Listen werden an die Lieferanten zur Bestätigung übermittelt und in weiterer Folge dann an die Wirtschaftsprüfer, die das dann überprüfen. Zu diesem Zeitpunkt war die Geschäftsführung noch nicht informiert oder involviert gewesen.

Daraus kann nur abgeleitet werden, dass sich der Bf. innerhalb des Unternehmens auf Mitarbeiter verlassen hat, die diese Tätigkeit jahrelang ohne Beanstandungen korrekt durchgeführt haben und für ihn keine Veranlassung bestand, weitere Nachprüfungen zu dem bestehenden internen Kontrollsystem zu veranlassen. Ein Auswahl- oder Überwachungsverschulden, das als fahrlässige Vorgangsweise zum Zeitpunkt der Fälligkeit der ursprünglichen Umsatzsteuervorauszahlung 9/2012 im Sinne des § 9 BAO einzustufen wäre, kann darin nicht gesehen werden.

Wenn jedoch vom Bf. in der Vorhaltsbeantwortung davon gesprochen wird, dass umgehend eine korrigierte Umsatzsteuererklärung 2012 erstellt und diese im Rahmen der Beschwerde gegen den Umsatzsteuerbescheid 2012 am 26. September 2014 an das Finanzamt übermittelt wurde, ist festzuhalten, dass der Senat unter "umgehend" einen anderen Zeitrahmen versteht als vom Bf. angenommen.

Die Unterlagen zur Erstellung der Umsatzsteuererklärung 2012 wurden an die steuerliche Vertretung im Zeitraum Februar/März 2014 weitergeleitet und diese hat dann die Umsatzsteuererklärung und die Körperschaftsteuererklärung 2012 erstellt und an die GmbH übermittelt. Zu diesem Zeitpunkt ist noch nicht aufgefallen, dass die Vorsteuer irrtümlich doppelt geltend gemacht wurde.

Der Umsatzsteuerbescheid 2012 wurde am 15. Juli 2014 (antragsgemäß) ausgestellt und hat zu keiner Nachzahlung geführt. Im Zuge der Überprüfung des Umsatzsteuerbescheides 2012 hat die Gesellschaft festgestellt, dass Vorsteuern in der Höhe von EUR 392.000,00 irrtümlicherweise doppelt abgezogen wurden.

In der mündlichen Verhandlung gab der Beschwerdeführer an, dass erst nach Zustellung des Umsatzsteuerbescheides 2012 Herr E. mit dem Bescheid zu ihm und Mag. F. gekommen sei und ihnen mitgeteilt hätte, dass hier offensichtlich ein Fehler vorliege und er sich das nicht erklären könne. Beide Geschäftsführer sind dann zur steuerlichen Vertretung gegangen, um das Problem zu klären.

Beschwerdeführer: *Wir waren damals geschockt, wir haben das SAP-System verwendet, wir haben ein Kontrollsystem verwendet, wir haben ein internes Kontrollsystem, und*

*trotzdem ist der Fehler nicht aufgefallen. Für uns war es denkunmöglich, dass hier solche Fehler passieren können.*

Laut Aussage des steuerlichen Vertreters ist im Zusammenhang mit einer umfangreichen Fehlersuche es ein normaler Prozess, um Fristverlängerung bei der Abgabenbehörde anzusuchen, da schon Zeit vergeht, bis die GmbH überhaupt den Bescheid in den Händen hält. *Es waren damals sehr viele Leute involviert und wir haben auch sehr viele Rechnungen überprüfen müssen, bis wir endlich den Fehler entdeckt haben.*

Die eigenen IT-Spezialisten der steuerlichen Vertretung haben eine Prüfung des SAP Programmes durchgeführt. Die schon im Rahmen der Beschwerde und Vorhaltsbeantwortung angesprochenen IT-SAP-Fehler wurden den Kunden der steuerlichen Vertretung mitgeteilt, damit darauf Bedacht genommen werden kann.

In der mündlichen Verhandlung ergänzte der Beschwerdeführer abschließend, *dass die Geschäftsführung damals noch nicht gewusst hat, worin der Fehler gelegen ist, es hätte auch ein Fehler der Buchhaltung sein können.*

Angesichts der Klärung der letzten Sachverhaltsfragen in der mündlichen Verhandlung kann zusammengefasst nur festgestellt werden, dass auch im Zusammenhang mit der Jahresumsatzsteuer 2012 dem Beschwerdeführer weder ein persönliches Verschulden noch ein Auswahl- oder Überwachungsverschulden, das zumindest als fahrlässige Vorgangsweise im Sinne des § 9 BAO einzustufen wäre, angelastet werden kann, sodass mangels Vorliegen der Voraussetzungen des § 9 BAO der Beschwerde stattzugeben und der angefochtene Bescheid aufzuheben war.

Eine Entscheidung über den in eventu gestellten Antrag auf Nachsicht gemäß § 236 BAO ist daher obsolet.

### **Zur Unzulässigkeit einer Revision**

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Eine ungeklärte Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung, die für die Entscheidung relevant gewesen wäre liegt nicht vor.

Wien, am 28. Februar 2019

