

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Ö L in der Beschwerdesache A.P. vertreten durch Dr. J.L., Wirtschaftstreuhänder-Steuerberater, Str. 24, 12x K., über die Beschwerde vom 11. April 2012 gegen den Bescheid des Finanzamtes K. vom 14. März 2012 betreffend Haftung gemäß § 9 Bundesabgabenordnung (BAO) zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird teilweise Folge gegeben und die Haftung auf folgende Abgaben eingeschränkt:

Abgabenart	Zeitraum	Fälligkeitstag	Betrag in Euro
Körperschaftsteuer	2007	12.04.2010	10.630,88
Umsatzsteuer	12/2008	16.02.2009	21.090,76
Umsatzsteuer	06/2009	17.08.2009	582,50
Körperschaftsteuer	01-03/2009	16.02.2009	437,00
Körperschaftsteuer	04-06/2009	15.05.2009	437,00
Körperschaftsteuer	07-09/2009	17.08.2009	437,00
Umsatzsteuer	11/2007	15.01.2008	25.112,12
Umsatzsteuer	12/2007	15.02.2008	6.174,36
Lohnsteuer	06/2008	15.07.2008	437,18
Lohnsteuer	08/2008	15.09.2008	439,78
Lohnsteuer	09/2008	15.10.2008	342,71
Kammerumlage	04-06/2008	18.08.2008	1,82
Kammerumlage	07-09/2008	17.11.2008	1,49
Kammerumlage	10-12/2008	17.11.2008	1,30
Kammerumlage	04-06/2009	15.05.2009	0,93
Dienstgeberbeitrag	06/2008	15.07.2008	327,74
Dienstgeberbeitrag	08/2008	15.09.2008	163,87
Dienstgeberbeitrag	09/2008	15.10.2008	163,87
Zuschlag/Dienstgeberbeitrag	06/2008	15.07.2008	29,86

Zuschlag/Dienstgeberbeitrag	08/2008	15.09.2008	14,93
Zuschlag/Dienstgeberbeitrag	09/2008	15.10.2008	14,93
Stundungszinsen	2008	16.05.2008	507,21
Säumniszuschlag 1	2008	18.03.2008	897,30
Säumniszuschlag 1	2009	16.04.2009	571,78
Säumniszuschlag 2	2008	19.09.2008	331,22
Säumniszuschlag 2	2009	17.07.2009	237,35
Säumniszuschlag 3	2008	17.12.2008	331,22
		SUMME	69.718,11

Im Rahmen der Ermessensübung im Sinne des § 20 BAO wird die Haftungsschuld auf € 55.774,52 herabgesetzt.

Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Das Finanzamt zog mit Bescheid vom 14. März 2012 den Beschwerdeführer (im Folgenden: Bf.) zur Haftung für uneinbringliche Abgabenschulden der Firma H. Ges.m.b.H. in Liquidation in Höhe von insgesamt € 71.286,25 heran. Die nicht entrichteten Abgaben wurden im Rückstandsausweis vom 20. Februar 2012 nach Art, Höhe und Fälligkeit, wie folgt tabellarisch dargestellt:

Abgabenart	Zeitraum	Fälligkeitstag	Betrag
Körperschaftsteuer	2007	12.04.2010	10.630,88
Anspruchszinsen	2007	12.04.2010	458,28
Kammerumlage	01-03/2010	17.05.2010	5,82
Säumniszuschlag 1	2010	18.06.2010	212,62
Kammerumlage	04-06/2010	16.08.2010	0,03
Säumniszuschlag 2	2010	16.09.2010	106,31
Säumniszuschlag 3	2010	16.12.2010	106,31
Kammerumlage	04-06/2011	16.08.2011	0,10
Kammerumlage	10-12/2011	15.02.2012	2,43

Umsatzsteuer	12/2008	16.02.2009	21.090,76
Umsatzsteuer	06/2009	17.08.2009	582,50
Körperschaftsteuer	01-03/2009	16.02.2009	437,00
Körperschaftsteuer	04-06/2009	15.05.2009	437,00
Körperschaftsteuer	07-09/2009	17.08.2009	437,00
Körperschaftsteuer	10-12/2009	16.11.2009	438,82
Umsatzsteuer	11/2007	15.01.2008	25.112,12
Umsatzsteuer	12/2007	15.02.2008	6.174,36
Lohnsteuer	06/2008	15.07.2008	437,18
Lohnsteuer	08/2008	15.09.2008	439,78
Lohnsteuer	09/2008	15.10.2008	342,71
Kammerumlage	04-06/2008	18.08.2008	1,82
Kammerumlage	07-09/2008	17.11.2008	1,49
Kammerumlage	10-12/2008	17.11.2008	1,30
Kammerumlage	04-06/2009	15.05.2009	0,93
Kammerumlage	07-09/2009	16.11.2009	0,07
Dienstgeberbeitrag	06/2008	15.07.2008	327,74
Dienstgeberbeitrag	08/2008	15.09.2008	163,87
Dienstgeberbeitrag	09/2008	15.10.2008	163,87
Zuschlag/Dienstgeberbeitrag	06/2008	15.07.2008	29,86
Zuschlag/Dienstgeberbeitrag	08/2008	15.09.2008	14,93
Zuschlag/Dienstgeberbeitrag	09/2008	15.10.2008	14,93
Stundungszinsen	2008	16.05.2008	507,21
Säumniszuschlag 1	2008	18.03.2008	897,30
Säumniszuschlag 1	2009	16.04.2009	571,78
Säumniszuschlag 2	2008	19.09.2008	331,22
Säumniszuschlag 2	2009	17.07.2009	237,35
Säumniszuschlag 3	2008	17.12.2008	331,22
Säumniszuschlag 3	2009	16.10.2009	237,35
			71.286,25

Die GmbH befindet sich seit 10.12.2008 in Liquidation. Der Bf. vertrat die GmbH als selbständig vertretungsbefugter Geschäftsführer und ist seit 24.12.2008 Liquidator der GmbH (Auszug Firmenbuch, KöSt Akt St.Nr. 321jhg).

Das Finanzamt ersuchte den Bf. mit schriftlichem Vorhalt vom 20.2.2012 um Bekanntgabe der Gründe, welche zur Uneinbringlichkeit der Abgaben geführt haben.

Der Beschwerdeführer führte in seiner *Vorhaltsbeantwortung* vom 13.03.2012 aus, dass bis zum Jahr 2008 Kosten angefallen wären, welche an die Firma V.Hand.ges. weiterverrechnet worden sind. Die Primärschuldnerin befindet sich in Liquidation und verfüge über kein Einkommen und kein Vermögen mehr.

Aus der Weiterverrechnung von Kosten würden die Umsatzsteuerrückstände laut UVA 11, 12/2007 und 12/2008 resultieren. Im Zuge der Weiterverrechnung sei bei der G.GmbH ein Vorsteuerguthaben entstanden.

Am 16.01.2008 sei das Vorsteuerguthaben in Höhe von € 29.083,26 auf das Steuerkonto der Primärschuldnerin übertragen worden. Kurz vor Einbuchung der Gutschrift habe jedoch das Finanzamt die Wiederaufnahme der Einbringung für den Abgabenbetrag iHv. € 36.000,00 verfügt und die älteren Abgaben mit dieser Gutschrift aufgerechnet, sodass in der Folge die Umsatzsteuerzahllast 11/2007 unberichtigt aushaftend am Abgabenkonto stehengeblieben ist. Diese verrechnungstechnische Zufälligkeit könne dem Bf. nicht als schuldhafte Pflichtverletzung angelastet werden.

Durch die Vereinbarung mit der G.GmbH betreffend die Bezahlung der Umsatzsteuerkomponente in Verbindung mit der erfolgten Übertragung auf das Finanzamtskonto habe der Geschäftsführer jedenfalls seiner Sorgfaltspflicht zur Bezahlung der Umsatzsteuerzahllast entsprochen und könne der Bf. für die Umsatzsteuerzahllasten 11 und 12/2007 nicht zur Haftung herangezogen werden. Die Heranziehung zur Körperschaftsteuer in Höhe von € 10.630,88 für das Jahr 2007 sei unzulässig, weil diese erst im Jahre 2010 festgesetzt und vorgeschrieben wurde. Zu diesem Zeitpunkt wären keine liquiden Mittel mehr zur Bezahlung vorhanden gewesen. Man habe aufgrund der wirtschaftlichen Situation im Jahre 2007 auch keine Vorsorge zur Bezahlung der Abgabe treffen können.

Schließlich habe es der Bf. verabsäumt für die Bezahlung der UVA 12/2008 Vorsorge zu treffen, sodass am Ausfall dieser Vorauszahlung eine Pflichtverletzung eingeräumt werde. Aus den Bilanzen 2009 und 2010 sei zu ersehen, dass die GmbH über keinerlei Einkünfte bzw. Zahlungszuflüsse mehr verfügt hat, sodass eine schuldhafte Pflichtverletzung für solche Abgaben, deren Fälligkeiten in diesen Zeitraum fallen auszuschließen sei.

Hinsichtlich solcher Abgaben, welche im Jahr 2008 fällig geworden sind, ausgenommen der Umsatzsteuervorauszahlungen 11 und 12/2007, hat der Beschwerdeführer auf die Nachweisführung der Gläubigergleichbehandlung verzichtet und diese im Ausmaß von € 4.000,00 anerkannt. Insgesamt werde ein Betrag im Ausmaß von etwa € 25.000,00 anerkannt.

In der Beschwerde gegen den Haftungsbescheid verweist der Bf. im Wesentlichen auf das bisherige Vorbringen (Vorhaltsbeantwortung vom 13.3.2012). Ergänzend führte der Bf. aus, dass die GmbH spätestens ab 2008 über keinerlei liquide Mitteln mehr verfügt habe.

Die GmbH habe über keine eigenen Geldmittel mehr verfügt und sämtliche Zahlungen, insbesondere die Lohnzahlungen wären von dritter Seite erfolgt. Daher werde um Stattgabe der Beschwerde ersucht.

Das Finanzamt wies mit *Berufungsvorentscheidung* vom 04.07.2012 die Berufung (nunmehr: Beschwerde) als unbegründet ab und führte zu den durchgeführten Buchungen am Abgabenkonto der GmbH aus, dass gemäß § 214 Abs. 4 BAO für den Fall, dass eine Verrechnungsweisung durch die GmbH nicht erfolgt sei, auf Antrag bestimmte Rechtsfolgen einer irrtümlich erteilten oder unterlassenen Verrechnungsweisung auf Antrag aufzuheben sind.

Im *Vorlageantrag* vom 01.08.2012 teilte der Bf. mit, dass der GmbH im Jahr 2010 keine Geldmittel mehr zur Entrichtung der Abgaben zur Verfügung gestanden wären. Es habe geringfügige Einzahlungen der Firma G.GmbH gegeben, welche jedoch zweckgebunden zur Entrichtung von Gebühren gedient haben. Hinsichtlich der Umsatzsteuer 11/2007 liege eine schuldhafte Pflichtverletzung eines Geschäftsführers nicht vor. Die Umsatzsteuerfälligkeit in Höhe von € 46.669,68 resultiere aus der Kostenverrechnung an die Firma G.GmbH und an die L.k-GmbH. Mit diesen beiden Firmen sei vereinbart worden, dass diese die Vorsteuern auf das Finanzamtskonto der GmbH übertragen lassen. Der Beschwerdeführer habe vorausschauend und pflichtbewusst dafür Sorge getragen, dass die Umsatzsteuer getilgt werde. Zum Zeitpunkt der Übertragung habe auf dem Abgabenkonto kein Rückstand bestanden, weil durch die Einreichung der UVA 10/2007 der Rückstand zur Gänze getilgt worden sei. Der Beschwerdeführer habe somit davon ausgehen können, dass mit der Übertragung der Vorsteuerguthaben durch die Rechnungsempfänger die Umsatzsteuerschuld 11/2007 zur Gänze getilgt werden würde. Das Finanzamt habe kurzfristig die Wiederaufnahme der Einbringung verfügt, wodurch es intern zur Verbuchung der Vorsteuern mit älteren Verbindlichkeiten gekommen war. Der Beschwerdeführer habe auf diese Verbuchung keinen Einfluss mehr gehabt und von dieser Verbuchung erst nachträglich erfahren.

Rechtlich sei eine Verrechnungsweisung für Übertragungen vom Abgabenkonto eines Steuersubjektes auf das Abgabenkonto eines anderen Steuersubjektes nach der BAO nicht vorgesehen. Beantragt wurde die Durchführung einer mündlichen Verhandlung gem. § 284 Abs. 1 BAO.

Mit Schreiben vom 29.05.2015 bot der Bf. einen Betrag in Höhe von € 35.643,13 als Zahlung für den Haftungsbetrag an. Der Bf. besitze kein Vermögen, außer den bekannten Firmenbeteiligungen.

In der mündlichen Verhandlung vom 14. September 2016 führte der steuerliche Vertreter das Beschwerdevorbringen ausführlich aus und ersuchte, auch die Verfahrensdauer in diesem Verfahren bei der Ermessensübung zu berücksichtigen. Im Zeitpunkt der

Rechnungslegung an jene beiden GmbHs von deren Konten die Vorsteuerguthaben auf das Konto der Primärschuldnerin umzubuchen waren, war die Wiederaufnahme der Einbringung noch nicht verfügt und aus der Sicht des Bf. damit für die Tilgung der entstehenden Umsatzsteuerzahllasten 11,12/2007 ausreichend vorgesorgt.

Der Amtsvertreter verwies auf die Verrechnungsvorschriften der BAO, wonach durch die Wiederaufnahme der Einbringung am 20.12.2007 die überrechneten Gutschriften zu Recht mit den ältesten Abgabenschuldigkeiten aufzurechnen waren.

Der steuerliche Vertreter replizierte darauf, dass es aus seiner Sicht keine Möglichkeit einer Verrechnungsweisung sonstiger Gutschriften gebe, wenn diese durch Überrechnung (Umbuchung von anderen Abgabenkonten) entstehen. Die Bestimmung des § 214 Abs. 4 BAO beziehe sich lediglich auf unmittelbare Zahlungen durch das Steuersubjekt. Nur solche Zahlungen könne man mit Verrechnungsweisung versehen.

Dazu führte der Amtvertreter aus, dass bei der Primärschuldnerin hinsichtlich der USt 12/2007 eine Umbuchung von einer anderen GmbH mit Verrechnungsweisung erfolgt sei. Ein Betrag von ca. € 29.000,00 sei mit der Umsatzsteuerzahllast 12/2007 aufgerechnet, sodass ein Restbetrag von € 8.865,12 nachbelastet wurde.

Der steuerliche Vertreter replizierte darauf, dass es sich dabei durchaus um eine Verwaltungsübung handelt, welche jedoch nicht für nachträglich zu erteilende Verrechnungsweisungen gelte.

Hätte die GmbH im Zeitpunkt der Rechnungslegung einen älteren Rückstand am Abgabenkonto gehabt, dann hätte er diese Umbuchungen mit Verrechnungsweisung betreffend die UVZ 11,12/2007 versehen.

Hinsichtlich der weiteren Abgabenschuldigkeiten führt der steuerliche Vertreter aus, dass die GmbH ab 2008 ihre Geschäftstätigkeit faktisch eingestellt hat und über keine liquiden Mittel mehr verfügt hat.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Vorauszuschicken ist, dass der unabhängige Finanzsenat mit 1. Jänner 2014 gemäß Art. 151 Abs. 1 Z 8 B-VG aufgelöst wurde. Die Zuständigkeit zur Weiterführung der mit Ablauf des 31. Dezember 2013 bei dieser Behörde anhängigen Verfahren ging auf das Bundesfinanzgericht über. Gemäß § 323 Abs. 38 BAO sind die am 31. Dezember 2013 beim unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

In Streit steht die Rechtmäßigkeit der *Haftungsinanspruchnahme* gemäß § 9 iVm § 80 BAO.

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 schuldhafte Verletzung der den Vertretern auferlegten Pflichten nicht eingebrochen werden können.

Gemäß § 80 Abs. 1 BAO haben die zur Vertretung juristischer Personen berufenen Personen und die gesetzlichen Vertreter natürlicher 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.

Gemäß § 224 Abs. 1 BAO werden die in Abgabenvorschriften geregelten persönlichen *Haftungen* durch Erlassung von *Haftungsbescheiden* geltend gemacht. In diesen ist der *Haftungspflichtige* unter Hinweis auf die gesetzliche Vorschrift, die seine *Haftungspflicht* begründet, aufzufordern, die Abgabenschuld, für die er haftet, binnen einer Frist von einem Monat zu entrichten.

Die Ausfallshaftung nach § 9 BAO stellt nicht auf eine faktische Wahrnehmung der steuerlichen Angelegenheiten ab. Maßgebend für die Vertreterhaftung ist demnach die gesellschaftsrechtliche Stellung als Geschäftsführer der GmbH.

Voraussetzung für die Haftungsinanspruchnahme sind eine Abgabenforderung gegen den Vertretenen, die Stellung als Vertreter, die Uneinbringlichkeit der Abgabenforderung, eine Pflichtverletzung des Vertreters, dessen Verschulden an der Pflichtverletzung und die Ursächlichkeit der Pflichtverletzung für die Uneinbringlichkeit.

Unbestritten ist, dass die Abgaben, für die der Beschwerdeführer zur Haftung herangezogen wird, infolge der Liquidation der GmbH nicht mehr einbringlich sind.

Unbestritten ist weiters, dass der Bf. im haftungsgegenständlichen Zeitraum als vertretungsbefugter Geschäftsführer zum Kreis der in § 80 BAO genannten Vertreter zählt, die zur Haftung für die Abgaben der Gesellschaft mit beschränkter Haftung herangezogen werden können.

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, widrigenfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung angenommen werden darf. Ein Geschäftsführer haftet für nicht entrichtete Abgaben auch dann, wenn die Mittel, die für die Entrichtung der Verbindlichkeiten der Gesellschaft zur Verfügung standen, hiezu nicht ausreichten, es sei denn, er weist nach, dass er diese Mittel anteilig für die Begleichung der Verbindlichkeiten verwendet hat (vgl. z.B. Erkenntnis vom 27. September 2000, Zl. 95/14/0056), somit die Abgabenschulden daher im Verhältnis nicht schlechter behandelt hat als andere Verbindlichkeiten.

Vom Gleichbehandlungsgebot ausgenommen ist die Lohnsteuer; aus § 78 Abs. 3 EStG 1988 ergibt sich nämlich die Verpflichtung, die Lohnsteuer zur Gänze zu entrichten und ist, soferne diese nicht einbehalten und an das Finanzamt abgeführt wird - ungeachtet der wirtschaftlichen Schwierigkeiten der GmbH - von einer schuldhafte Pflichtverletzung des Geschäftsführers auszugehen (vgl. Erkenntnis des VwGH vom 19. Dezember 2002, Zl. 2001/15/0029). Reichen die dem Arbeitgeber zur Verfügung stehenden Mittel zur Bezahlung des vollen Arbeitslohnes nicht aus, so hat er die Lohnsteuer von

dem tatsächlich zur Auszahlung gelangenden niedrigeren Betrag zu berechnen und einzubehalten. In solchen Fällen dürfen somit Löhne nicht in voller Höhe ausbezahlt werden und sind sie wie auch andere Schuldigkeiten anteilig zu kürzen; die auf den gekürzten Lohnbetrag entfallende Lohnsteuer ist zur Gänze zu entrichten (VwGH 16.2.2000, 95/15/0046).

Für Lohnsteuer wird jedenfalls voll im Ausmaß der tatsächlich ausgezahlten Gehälter, und nicht nur anteilig im Rahmen des Möglichen, gehaftet (VwGH vom 18.10.2007, 2006/15/0073).

Im gegenständlichen Fall wäre eine Haftung des Bf. für die offenen Abgabenschulden der Primärschuldnerin allenfalls dann nicht zum Tragen gekommen, wenn von der Primärschuldnerin (GesmbH) das Gleichmäßigkeitgebot (gleichmäßige Behandlung aller Schulden bzw. Gläubiger) zum Zeitpunkt der gesetzlichen Fälligkeit der jeweiligen Abgabenschulden beachtet worden wäre.

Der Grundsatz der Gläubigergleichbehandlung bezieht auch Zahlungen mit ein, die zur Aufrechterhaltung des Geschäftsbetriebes notwendig sind. Die Barbezahlung solcher Wareneinkäufe (z.Bsp. "Zug um Zug" Leistungen für Leasingraten, KfZ-Treibstoff, Strom, etc.) bei gleichzeitiger Nichtbedienung von Abgabenverbindlichkeiten stellt eine Verletzung von Gläubigerrechten und des Gleichbehandlungsgrundsatzes dar (VwGH vom 18.10.2007, 2006/15/0073).

Dem Bf. wurde im Zuge des Haftungsverfahrens die Möglichkeit eröffnet, ausführlich darzulegen, welche Gründe für die Nichtentrichtung der Abgaben maßgebend waren bzw. nachzuweisen, welche anderen Verbindlichkeiten im Streitzeitraum bestanden haben und allenfalls wie die Abdeckung derselben erfolgte.

Vorweg wird festgestellt, dass der Bf. den Nachweis der Gleichbehandlung aller Gläubiger zum Zeitpunkt der gesetzlichen Fälligkeit der Abgaben nicht entsprechend der Rechtslage erbracht hat.

Der Bf. stellt hinsichtlich der Umsatzsteuerzahllasten 11, 12/2007 eine schuldhafte Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten in Abrede, weil er die Firmen V.GmbH und I.GmbH angewiesen hat, ihre Vorsteuerguthaben in Höhe von € 29.083,26 und € 19.725,15 auf das Konto der Primärschuldnerin zu überweisen. Damit sollten die entstehenden Umsatzsteuerzahllasten 11, 12/2007 abgedeckt werden. Am 16.01.2008 wurde ein Betrag in Höhe von € 29.083,26 auf das Abgabenkonto überwiesen. Am 11.02.2008 wurde der Betrag in Höhe von € 19.725,15 auf das Abgabenkonto umgebucht und gutgeschrieben. Eine Verrechnungsweisung dieser Gutschriften im Sinne des § 214 Abs. 4 BAO mit den Umsatzsteuerzahllasten war damit nicht verbunden.

Das Finanzamt verfügte (zuvor) am 20.12.2007 den Widerruf der Aussetzung der Einbringung von älteren, aushaftenden Abgabenschuldigkeiten in Höhe von € 36.282,54.

Die Umbuchungsanträge enthielten keine Verrechnungsweisung und wurden daher die Gutschriften in der Folge zu Recht gemäß § 214 BAO mit den ältesten Abgabenschuldigkeiten aufgerechnet und verbucht. Dadurch verringerte sich der

aushaltende Saldo auf € 9.055,47. Diese Vorgangsweise des Finanzamtes entspricht damit der Rechtslage und wurde dem Bf. anhand von Buchungsmittelungen mitgeteilt.

Am 15.01.2008 wurde das Abgabenkonto mit der Umsatzsteuervorauszahlung für den Voranmeldungszeitraum 11/2007 in Höhe von € 46.699,68 belastet. Der aushaltende Saldo betrug € 55.725,15.

Durch die Überrechnung eines Betrages in Höhe von € 19.725,15 am 11.02.2008 verringerte sich dieser Saldo auf insgesamt € 36.933,39 (Umsatzsteuerzahllast 11/2007).

Aufgrund der intern verfügten Wideraufnahme der Einbringung (§ 231 BAO), die der GmbH anhand von Buchungsmittelungen auch bekannt gemacht wurde, lagen jedoch besondere Umstände vor, aufgrund derer der Bf. als Geschäftsführer verpflichtet gewesen wäre einen höheren Grad an Sorgfalt anzuwenden, um die Umsatzsteuerzahllasten 11, 12/2007 zu tilgen. Es wäre dazu notwendig gewesen, Einzahlungen von Gutschriften auf das Abgabenkonto der GmbH mit einer Verrechnungsweisung im Sinne des § 214 Abs. 4 BAO letzter Satz zu versehen. Dieses Versäumnis war ursächlich für den Abgabenausfall. Der so entstandene Abgabenausfall (Schaden) kann nicht auf den Gläubiger überwälzt werden. Dass Finanzamt hat auch zu Recht diese Gutschriften mit den ältesten aushaltenden Abgabenschuldigkeiten aufgerechnet.

Dem Beschwerdeführer war auch die Höhe der Verbindlichkeiten beim Finanzamt bekannt, sodass er davon ausgehen musste, dass diese Abgaben zu entrichten gewesen wären.

Hinsichtlich der Umsatzsteuerzahllast 12/2008 räumte der Bf. eine schuldhafte Pflichtverletzung ein, weil er für deren Entrichtung nicht vorgesorgt hat.

Hinsichtlich der Lohnabgaben brachte der Bf. vor, dass diese von dritter Seite bezahlt worden wären. Die GmbH habe diesbezüglich keinen Einfluss auf die Lohnzahlungen gehabt. Diese Tatsache vermag nichts an der Haftung für nicht entrichtete Lohnabgaben zu ändern. Die Haftung für die Lohnabgaben der Zeiträume 2008 besteht daher zu Recht.

Das Beschwerdevorbringen, einen Haftungsbetrag für Abgaben des Jahres 2008 in Höhe von € 4.000,00 pauschal zu akzeptieren und auf die Nachweisführung des pflichtgemäßigen Handelns des Geschäftsführers zu verzichten, stellt inhaltlich ein Anerkenntnis dar und vermag den Beschwerdeführer von der Haftung nicht zu befreien.

Das Finanzamt hat den Beschwerdeführer insoweit zu Recht zur Haftung herangezogen.

Soweit der Bf. meint eine Haftung für die Nichtentrichtung der Körperschaftsteuer 2007 komme nicht in Frage, weil diese erst im Jahr 2010 festgesetzt worden sei, ist darauf hinzuweisen, dass für diese Abgaben der gesetzliche Fälligkeitszeitpunkt im Jahr 2008 maßgeblich ist.

Schließlich hätte der Bf. dafür sorgen müssen, dass die Rückstände abgedeckt würden. Dieser Verpflichtung kam der Bf. offenkundig über Jahre nicht nach.

Hinsichtlich der Umsatzsteuerzahllast für den Voranmeldungszeitraum Dezember 2008 kam der Bf. seiner Verpflichtung für deren Abdeckung Sorge zu tragen ebenfalls nicht nach.

Der Beschwerdeführer hat den Nachweis der Gleichbehandlung aller Gläubiger nicht in der vom Gesetz vorgegebenen Form, sondern nur zum Teil erbracht, sodass das Finanzamt auf Grund der Sach- und Rechtslage sowie der höchstgerichtlichen Rechtsprechung zur Annahme berechtigt war, dass der Beschwerdeführer hinsichtlich der zeitlich vorgelagerten Abgaben auf Grund der Missachtung des Gleichmäßigkeitssgebotes der Abgabenzahlungspflicht schuldhaft nicht nachgekommen ist und er daher konsequenterweise für betroffenen Abgabenschulden der Gesellschaft zur Haftung herangezogen werden kann (vgl. Erkenntnis des VwGH vom 28. Januar 2002, ZI. 2001/17/0159).

Die verschuldensunabhängige Haftung für die Lohnsteuer ergibt sich - wie bereits oben dargelegt - im Übrigen bereits aus § 78 Abs. 3 EStG 1988. Demnach haftet man für Lohnabgaben ausbezahlt Löhne verschuldensunabhängig.

Nach § 78 Abs. 1 hat der Arbeitgeber die Lohnsteuer des Arbeitnehmers bei jeder Lohnzahlung einzubehalten, dh in jenem Zeitpunkt, in welchem er als Arbeitgeber Geldbeträge unter dem Titel Lohn bezahlt. Gemäß § 79 Abs. 1 leg.cit. ist die gesamte Lohnsteuer, die in einem Kalendermonat einzubehalten war, spätestens am fünfzehnten Tag des Folgemonates abzuführen. Für den Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen sind entsprechende Bestimmungen in § 41 Abs. 3 FLAG 1967 und § 43 Abs. 1 FLAG 1967 enthalten.

Nach Ansicht des Richters beim Bundesfinanzgericht ist die Heranziehung zur Haftung für diese Lohnabgaben zu Recht erfolgt, weil diese Löhne tatsächlich ausbezahlt wurden. Die GmbH war verpflichtet, bei Bezahlung dieser Löhne für die Bezahlung der damit verbunden Abgaben Sorge zu tragen.

Glaublich ist aufgrund vorgelegter Kontenauszüge und Bilanzen das Beschwerdevorbringen, dass die GmbH im Laufe des Jahres 2009 und spätestens ab dem Jahr 2010 über keine liquiden Mitteln mehr zur Bezahlung der Abgaben verfügt hat. Daher wird von der Heranziehung zur Haftung für solche Abgaben, welche nach dem Monat Oktober 2009 (viertes Quartal 2009) fällig geworden sind, Abstand genommen.

Bei schuldhafter Pflichtverletzung spricht die Vermutung für eine Kausalität zwischen der Pflichtverletzung und dem Abgabenausfall (VwGH 29.5.2001, 2001/14/0006).

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

wird vor allem dann gesprochen, wenn die Abgabenschuld vom Hauptschuldner ohne Gefährdung und ohne Schwierigkeit rasch eingebracht werden kann.

In der mündlichen Verhandlung rügte der Bf. den langen Zeitraum zwischen der Entstehung der Abgaben, der Geltendmachung der Haftung und dem Haftungsverfahren insgesamt. Der Haftungsbescheid datiert vom 14.03.2012 und beinhaltet überwiegend Abgaben der Jahre 2007 bis 2009. Da aus den vorliegenden Akten kein zwingender Grund für ein Zuwarten von fast 3 Jahren ersichtlich ist, diese lange Frist nicht auf ein Verschulden des Bf. zurückgeführt werden kann, den Bf. zudem hinsichtlich der Nichtentrichtung der haftungsgegenständlichen Umsatzsteuerzahllasten 11 und 12/2007 kein grobes Verschulden trifft und wenn schon kein Nachweis der Gleichbehandlung von Gläubigern vorliegt, dennoch unbestritten Zahlungen (Überrechnungen) an die Abgabenbehörde geleistet wurden, wird im Rahmen der Ermessensübung ein Abschlag von 1/5 vorgenommen und der Gesamthaftungsbetrag somit auf € 55.774,52 verringert (vgl. UFS 21.06.2012, RV/3282-W/11).

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

Die Beschwerde war spruchgemäß mit teilweiser Stattgabe zu entscheiden. Bei schuldhafter Pflichtverletzung spricht die Vermutung für eine Kausalität zwischen der Pflichtverletzung und dem Abgabenausfall (VwGH 29.5.2001, 2001/14/0006).

Zulässigkeit einer Revision

Gegen dieses Erkenntnis ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig, da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis nicht von der Rechtssprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Klagenfurt am Wörthersee, am 21. September 2016