

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch R in der Beschwerdesache, vertreten durch Steuerberater, gegen den Haftungsbescheid des Finanzamtes vom 6. November 2012, Steuernummer, zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird teilweise stattgegeben. Die Haftungssumme wird von 102.884,29 € auf den Betrag von 3.537,66 € eingeschränkt und schlüsselt sich nunmehr wie folgt auf:

Abgabenart	Zeitraum	Fälligkeit	Betrag in Euro
Körperschaftsteuer	01-03/2010	15.2.2010	0,--
Lohnsteuer	01/2010	15.2.2010	0,--
Dienstgeberbeitrag	01/2010	15.2.2010	31,19
Zuschlag zum DB	01/2010	15.2.2010	2,49
Säumniszuschlag 1	2010	16.4.2010	1,27
Lohnsteuer	12/2009	15.1.2010	0,--
Dienstgeberbeitrag	12/2009	15.1.2010	0,--
Zuschlag zum DB	12/2009	15.1.2010	0,--
Umsatzsteuer	12/2009	15.2.2010	281,52
Lohnsteuer	02/2010	15.3.2010	639,35
Dienstgeberbeitrag	02/2010	15.3.2010	31,86
Zuschlag zum DB	02/2010	15.3.2010	2,55
Umsatzsteuer	01/2010	15.3.2010	294,54
Lohnsteuer	03/2010	15.4.2010	670,90

Dienstgeber- beitrag	03/2010	15.4.2010	32,70
Zuschlag zum DB	03/2010	15.4.2010	2,62
Umsatzsteuer	02/2010	15.4.2010	275,34
Lohnsteuer	04/2010	17.5.2010	665,11
Dienstgeber- beitrag	04/2010	17.5.2010	32,42
Zuschlag zum DB	04/2010	17.5.2010	2,60
Kraftfahrzeug- steuer	01-03/2010	17.5.2010	35,91
Körperschaft- steuer	04-06/2010	17.5.2010	0,--
Umsatzsteuer	03/2010	17.5.2010	279,09
Verspätungs- zuschlag	12/2009	16.7.2010	0,--
Verspätungs- zuschlag	01/2010	16.7.2010	0,--
Verspätungs- zuschlag	02/2010	16.7.2010	0,--
Umsatzsteuer	04/2010	15.6.2010	256,20
Summe			3.537,66

Im Übrigen war die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

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

Entscheidungsgründe

Zuständigkeit:

Mit 1. Jänner 2014 wurde der Unabhängige Finanzsenat aufgelöst. Die Zuständigkeit zur Weiterführung der mit Ablauf des 31. Dezember 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat anhängigen Verfahren geht auf das Bundesfinanzgericht über (vgl. Artikel

151 Abs. 51 Ziffer 8 B-VG iVm § 1 Bundesfinanzgerichtsgesetz). Gemäß § 323 Abs. 38 BAO sind Berufungen und Devolutionsanträge, die am 31. Dezember 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängig waren, vom Bundesfinanzgericht als Beschwerde im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

Ablauf des Verwaltungsverfahrens:

Mit Bescheid vom 6. November 2012 wurde Vorname BF, der Beschwerdeführer, zur Haftung für Abgabenschuldigkeiten der Firma BF GmbH in Höhe von 102.884,29 € in Anspruch genommen. Zur Begründung wurde auf die rechtlichen Grundlagen hingewiesen und ausgeführt, dass die im Spruch angeführten Abgabenschuldigkeiten (72 %) bei der Primärschuldnerin uneinbringlich seien, da mit Beschluss des Landesgerichtes X vom 11. November 2010 ein Sanierungsplan mit 28 % angenommen worden sei. Die letzte Zahlung auf das Abgabenkonto der Primärschuldnerin sei am 24. November 2009 geleistet worden. Es sei davon auszugehen, dass zum Zeitpunkt zwar Gesellschaftsmittel vorhanden gewesen seien, diese aber nicht zur (anteiligen) Entrichtung der Abgabenschulden verwendet worden seien. Da bei der Tilgung der Schulden der Gesellschaft die Abgabenschulden schlechter als die übrigen Verbindlichkeiten behandelt worden seien, sei von einer Verletzung des Gleichbehandlungsgebotes auszugehen. Die haftungsgegenständliche Lohnsteuer sei vom Gleichbehandlungsgebot ausgenommen. Nach § 78 Abs. 3 EStG 1988 habe nämlich der Arbeitgeber, wenn die zur Verfügung stehenden Mittel nicht zur Zahlung des vollen Arbeitslohn ausreichen, die Lohnsteuer von dem tatsächlich zur Auszahlung gelangenden niedrigeren Betrag zu berechnen und einzubehalten. Ein mangelndes Verschulden an dieser Pflichtverletzung sei nicht dargelegt worden. Daher sei von einem Verschulden an den angeführten Pflichtverletzungen auszugehen. Bei Einhaltung des Gleichbehandlungsgebotes bzw. der Bestimmung des § 78 Abs. 3 EStG 1988 wäre es nicht zum Abgabenausfall gekommen, vielmehr hätten die Abgabenschuldigkeiten zumindest teilweise getilgt werden können. Da nicht dargelegt worden sei, in welchem Ausmaß die Abgabenschuldigkeiten bei Einhaltung des Gleichbehandlungsgebotes entrichtet worden wären, bestehe die Haftung zur Gänze. Auch die Verletzung der Pflicht des § 78 Abs. 3 EStG 1988 habe zur Uneinbringlichkeit der Lohnsteuer geführt. Die Geltendmachung der Haftung stelle die einzige Möglichkeit zur Durchsetzung des Abgabeananspruches dar. Weiters könne auf Grund der festgestellten wirtschaftlichen Verhältnisse bzw. der künftigen Erwerbsmöglichkeiten (zB. Ausbildung und Alter des Haftungspflichtigen) nicht von vornherein davon ausgegangen werden, dass die Haftungsschulden auch beim Haftungspflichtigen uneinbringlich seien. Der Haftungspflichtige habe im Zusammenhang mit der Wahrnehmung seiner Pflichten auffallend sorglos gehandelt. Aus diesen Gründen sei die Geltendmachung der Haftung geboten.

Mit Schriftsatz vom 6. Dezember 2012 wurde durch den ausgewiesenen Vertreter des Beschwerdeführers das Rechtsmittel der Berufung/Beschwerde eingebracht. Begründend wurde ausgeführt, dass nicht nachvollziehbar sei, wie die Finanzverwaltung

zu dem Schluss komme, dass die Gläubiger ungleich behandelt worden seien. Es handle sich um eine inhaltsleere, sachverhaltswidrige und durch nichts begründete Behauptung. Dem Beschwerdeführer sei keine Möglichkeit gegeben worden, sein mangelndes Verschulden darzulegen. Das verfassungsmäßig verankerte Recht auf rechtliches Gehör sei nicht wahrgenommen worden. Es werde weiters behauptet, dass der Beschwerdeführer auffallend sorglos gehandelt habe. Diesbezügliche Ermittlungsschritte der Behörde seien nicht bekannt, der Beschwerdeführer sei nicht befragt worden, ein diesbezüglicher Sachverhalt sei nicht festgestellt worden. Der Beschwerdeführer habe das Insolvenzverfahren rechtskräftig mit Sanierungsplan angeschlossen. Soweit ein rechtlich haltbarer Haftungsbescheid vorliegen würde, könne der Beschwerdeführer auch nur mit jenem Betrag in Anspruch genommen werden, den die Finanzverwaltung bei Gleichbehandlung mit den anderen Gläubigern erhalten würde. Daher könnte er entsprechend seiner Sanierungsquote nach der ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes mit maximal 20 % des Ausfallbetrages der GmbH (72 %) in Anspruch genommen werden, nicht aber mit dem gesamten Ausfallsbetrag der GmbH. Andernfalls würde gerichtlich strafbare Gläubigerbegünstigung vorliegen. In Zusammenhang mit der Durchsetzbarkeit des vermeintlichen Anspruches wurde darauf hingewiesen, dass nicht nur über das Vermögen der Primärschuldnerin das Insolvenzverfahren eröffnet und mit Sanierungsplan rechtskräftig abgeschlossen worden sei, sondern auch über das Einzelunternehmen Vorname BF. Bei den im Haftungsbescheid geltend gemachten Abgabeforderungen handle es sich ausnahmslos um Abgabeforderungen, die vor Konkurseröffnung entstanden seien. Ein Haftungsbescheid konkretisiere lediglich die Ausfallhaftung des Verpflichteten, der Zeitpunkt der Abgabenenstehung richte sich nach den materiellrechtlichen Bestimmungen (§ 4 BAO). Die Finanzverwaltung habe die vermeintlichen Ansprüche im Insolvenzverfahren des Beschwerdeführers nicht angemeldet und insoweit nicht am Insolvenzverfahren teilgenommen. Gemäß § 156 KO seien nur jene Forderungen der Gläubiger quotenmäßig zu befriedigen, die am Insolvenzverfahren teilgenommen hätten. Nur jene Gläubiger, die durch Verschulden des Schuldners nicht am Insolvenzverfahren teilgenommen hätten, hätten gemäß § 156 Abs. 4 IO auch nach Abschluss des Insolvenzverfahrens durchsetzbare Ansprüche. Der Finanzverwaltung seien beide Insolvenzverfahren bekannt gewesen. Dass es die Finanzverwaltung verabsäumt habe, die rechtlich ohnehin nicht haltbaren Haftungsbescheide im Insolvenzverfahren des Beschwerdeführers anzumelden, liege nicht in dessen Verantwortung. Die haftungsgegenständlichen Abgabeforderungen seien nicht zu begleichen, es würde vielmehr eine gerichtlich strafbare Gläubigerbegünstigung vorliegen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 27. August 2013 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. Am 22. Februar 2010 habe ein Rückstand in Höhe von 372,48 € bestanden. Die gegenständlichen Abgaben seien beginnend mit 18. Februar 2010 bis 25. Mai 2010 dem Finanzamt zumeist verspätet gemeldet worden. Dadurch sei ein Rückstand in Höhe von 125.103,26 € entstanden. Am 16. Juni 2010 seien die Konkursverfahren über das Vermögen der Primärschuldnerin sowie über das Vermögen des Beschwerdeführers

eröffnet worden. Auf die haftungsgegenständlichen Abgaben seien keine Zahlungen geleistet worden, obwohl Einnahmen erzielt worden seien. Es seien keine Angaben gemacht worden, inwieweit Gläubiger im Zeitraum von 02/2010 bis zur Konkursöffnung am 16. Juni 2010 befriedigt worden seien.

Im Vorlageantrag vom 24. September 2010 wurde darauf hingewiesen, dass in der Berufung eine detaillierte Berechnung über die an andere Gläubiger geleisteten Zahlungen beigebracht worden sei. Da die in Rede stehende Berechnung dem entscheidenden Organ der Finanzverwaltung nicht zugekommen sei, sei die Berechnung ein weiteres Mal via E-Mail am 12. März 2013 der Finanzverwaltung übermittelt worden und am 15. Mai nochmals in schriftlicher Form. Die Begründung der Berufungsvorentscheidung sei schlicht und offenkundig falsch.

Am 15. Oktober 2013 langte der Vorlagebericht der Abgabenbehörde beim Unabhängigen Finanzsenat ein.

Mit Schreiben vom 27. Juli 2015 bzw. mit Email vom 27. Juli 2015 wurde der Abgabenbehörde mitgeteilt, dass im Haftungsbescheid Abgaben enthalten seien, die nach der Eröffnung des Konkursverfahrens über das Vermögen der Primärschuldnerin fällig geworden seien bzw. solche, die mittlerweile nicht mehr im Rückstand enthalten seien. Insofern sei die Haftungssumme jedenfalls auf den Betrag von 87.986,94 € einzuschränken. Außerdem sei jene Berechnung, auf die im Vorlageantrag Bezug genommen worden wäre, nicht vorgelegt worden.

Soweit für das gegenständliche Verfahren von Bedeutung wurde seitens der Abgabenbehörde mit Schreiben vom 7. September 2015 Folgendes vorgebracht:

"Diese Darstellung sieht vereinfacht (nur mit Zwischen- und Endsummen) so aus:

Monat d. J. 2010	1	2	3	4	5	6
Einnahmen	142.037,00	131.243,00	190.255,00	105.868,00	194.381,00	69.581,00
neue	184.053,00	183.446,00	197.462,00	169.696,00	158.947,00	158.627,00
Verbindlichkeiten						
Periodenergebnis	- 42.016,00	- 52.203,00	- 7.207,00	- 63.828,00	35.434,00	- 89.046,00
Cash						
Summe Verbindl.	407.049,00	407.049,00	407.049,00	407.049,00	407.049,00	407.049,00
Alt						

Verbindl. Gesamt	591.102,00	590.495,00	604.511,00	576.745,00	565.996,00	565.676,00
verfügbare Mittel	153.715,00	131.343,00	190.255,00	105.668,00	194.381,00	69.581,00
Quote	26,00	22,24	31,47	18,32	34,34	12,30
in%						

Die am Ende ermittelte Quote soll für die monatlich fälligen Abgaben zur Ermittlung des Quotenschadens herangezogen werden.

Zunächst einmal lässt die Berechnung offen, woraus sich die Einnahmen zusammensetzen (nur Bar- und Bankeingänge oder auch Forderungen) und welche anderen Mittel (Zuwendungen von Gesellschaftern, Aufrechnungen mit Gegenforderungen) zu den Fälligkeitstagen wirklich vorhanden waren. Das Periodenergebnis Cash weist lediglich einen rechnerischen Überhang aus und sagt nichts darüber aus, wofür die Mittel wirklich verwendet wurden. Dass sich die Altverbindlichkeiten nicht ändern, ist in diesem Zusammenhang auffällig. Offenbar wurden nur noch Zug-um-Zug Geschäfte getätigt, um den Betrieb aufrecht zu halten und die Nettolöhne zu bezahlen. Das könnte man daraus erschließen, dass bei der Ermittlung des Quotenschadens die Lohnsteuer nicht mit einbezogen wurde, mit Bestimmtheit lässt es sich nicht sagen.

Auch die Entwicklung der Gesamtverbindlichkeiten lt. Darstellung ist nicht nachvollziehbar. Wenn nämlich jedes Monat mit Ausnahme des April mehr Ausgaben als Einnahmen anfallen (negativer Cash in der Periode) dann können die Gesamtverbindlichkeiten von Jänner bis Juni nicht von € 591.000,- auf € 565.000,- fallen. Insgesamt ist diese Darstellung daher nicht geeignet, das Ausmaß der Ungleichbehandlung der Finanzverwaltung so darzulegen, dass man es einem Haftungsbescheid zu Grunde legen hätte können."

Am 22. September 2015 richtete die RichterIn ein Schreiben an den Beschwerdeführer, in dem sie ihn von der beabsichtigten Verminderung des Haftungsbetrages in Kenntnis setzte, ihm die Judikaturmeinung betreffend Lohnsteuer und Sanierungsverfahren des Beschwerdeführers vorhielt und schließlich die Stellungnahme der Abgabenbehörde in Zusammenhang mit der Berechnung über die an andere Gläubiger geleistete Zahlungen übermittelte.

Mit Schreiben vom 13. Oktober 2015 gab der steuerliche Vertreter des Beschwerdeführers im Wesentlichen bekannt, dass das Insolvenzrecht Vorrang vor den einschlägigen Normen des Abgabenrechtes genieße, soweit es um die Durchsetzung und die Befriedigung von Abgabenforderungen im Insolvenzverfahren gehe. Im Sinne der Insolvenzordnung seien Gehaltszahlungen als phasenverschobenes Zug-um-Zug-Geschäft anzusehen. Lohn- bzw. Gehaltsforderungen würden nicht nur die Abgeltung für die zuvor erbrachte Leistung darstellen, sondern zugleich Voraussetzung für den Anspruch auf Leistung in der nächstfolgenden Periode. Ein Mitarbeiter, der im Insolvenzfall Lohn- bzw.

Gehaltszahlungen erhalte, werde gegenüber anderen Gläubigern (somit auch gegenüber der Abgabenbehörde) nicht bevorzugt. Da aufgrund des Zug-um-Zug-Charakters der Lohn- und Gehaltszahlungen an Mitarbeiter keine Benachteiligung der Behörde stattgefunden habe und nach der ständigen Judikatur in Fragen der Rechtsdurchsetzung Insolvenzrecht dem Abgabenrecht vorgeht, sei die Lohnzahlung an Mitarbeiter auch kein schuldhaftes Verhalten.

Die konstitutive Wirkung des Haftungsbescheides stehe außer Zweifel. Dies stehe allerdings unter dem Vorbehalt, dass eine schuldhafte Pflichtverletzung des Haftungspflichtigen gegeben sei. Aufgrund obiger Ausführungen könne der Haftungsverpflichtete keine schuldhafte Pflichtverletzung erkennen. Anzumerken sei, dass die Summe der Abgabenarten laut der angefügten Tabelle auf € 75.176,88 zu korrigieren sei. Weiters könne der konstitutive Charakter des Haftungsbescheides der Höhe nach nur insofern Wirkung entfalten, soweit der Haftungsverpflichtete im Ausmaß einer fiktiven, gleichmäßigen Gläubigerbefriedigung bzw. das Ausmaß der Ungleichbehandlung nicht nachweist.

Für den Nachweis der Gläubigergleichbehandlung sei es notwendig zu unterstellen, dass die liquiden Mittel am jeweiligen Fälligkeitstag auf alle Gläubiger gleich verteilt worden wären. Es würden somit die sonstigen Gesamtschulden (sämtliche Verbindlichkeiten abzüglich Steuerschuld) mit den liquiden Mitteln am Fälligkeitstag abzüglich einer etwaigen Abgabentilgung ins Verhältnis gesetzt. Der daraus entstehende Prozentsatz würde dann die mögliche Gesamtverteilung der liquiden Mittel am Fälligkeitstag ergeben. Schließlich wurde eine Tabelle vorgelegt, aus der eine durchschnittliche Tilgungsquote bei Gläubigergleichbehandlung von 8,14 Prozent hervorgeht.

Im Rahmen des Erörterungsgespräches am 18. November 2015 wurden die vorgelegten Berechnungen ausführlich besprochen und analysiert.

Entscheidungsrelevanter Sachverhalt:

Mit Gesellschaftsvertrag vom 25. September 2008 wurde die BF GmbH gegründet. Mit Beschluss des Landesgerichtes X vom 16. Juni 2010 wurde über das Vermögen der BF GmbH das Konkursverfahren eröffnet. Mit Beschluss vom 11. November 2010 wurde der Sanierungsplan bestätigt und am 29. November 2010 das Konkursverfahren beendet. Mit Beschluss des Landesgerichtes X vom 16. Juni 2010 wurde über das Vermögen des Beschwerdeführers das Konkursverfahren eröffnet. Nach Bestätigung des Sanierungsplanes am 9. November 2010 wurde das Konkursverfahren mit Beschluss vom 29. November 2010 beendet. Wesentlicher Inhalt des Sanierungsplanes ist, dass die Insolvenzgläubiger auf ihre Forderungen eine Quote von 20 % erhalten.

Ab 10. Oktober 2008 bis zur Konkurseröffnung fungierte der Beschwerdeführer als Geschäftsführer der Primärschuldnerin.

Durch die Verbuchung diverser Gutschriften wurden die haftungsrelevanten Abgaben teilweise vermindert und gliedern sich nunmehr wie folgt auf:

Abgabenart	Zeitraum	Fälligkeit	Betrag in Euro
------------	----------	------------	----------------

Körperschaftsteuer	01-03/2010	15.2.2010	0,--
Lohnsteuer	01/2010	15.2.2010	0,--
Dienstgeberbeitrag	01/2010	15.2.2010	1.559,46
Zuschlag zum DB	01/2010	15.2.2010	124,75
Säumniszuschlag 1	2010	16.4.2010	63,69
Lohnsteuer	12/2009	15.1.2010	0,--
Dienstgeberbeitrag	12/2009	15.1.2010	0,--
Zuschlag zum DB	12/2009	15.1.2010	0,--
Umsatzsteuer	12/2009	15.2.2010	14.076,--
Lohnsteuer	02/2010	15.3.2010	3.196,77
Dienstgeberbeitrag	02/2010	15.3.2010	1.593,04
Zuschlag zum DB	02/2010	15.3.2010	127,44
Umsatzsteuer	01/2010	15.3.2010	14.727,21
Lohnsteuer	03/2010	15.4.2010	3.354,50
Dienstgeberbeitrag	03/2010	15.4.2010	1.635,11
Zuschlag zum DB	03/2010	15.4.2010	130,80
Umsatzsteuer	02/2010	15.4.2010	13.764,70
Lohnsteuer	04/2010	17.5.2010	3.325,54
Dienstgeberbeitrag	04/2010	17.5.2010	1.621,10
Zuschlag zum DB	04/2010	17.5.2010	129,68
Kraftfahrzeugsteuer	01-03/2010	17.5.2010	1.795,60

Körperschaftsteuer	04-06/2010	17.5.2010	0,--
Umsatzsteuer	03/2010	17.5.2010	13.951,49
Verspätungszuschlag	12/2009	16.7.2010	1.126,08
Verspätungszuschlag	01/2010	16.7.2010	1.178,17
Verspätungszuschlag	02/2010	16.7.2010	1.101,17
Umsatzsteuer	04/2010	15.6.2010	12.810,06

Im Zeitraum der Fälligkeiten der haftungsgegenständlichen Abgaben waren Einnahmen zu verzeichnen, an die Abgabenbehörde wurden keine Zahlungen geleistet und andere Gläubiger wurden mit 10 Prozent bedient.

Rechtliche Grundlagen:

§ 7 BAO lautet:

(1) Personen, die nach Abgabenvorschriften für eine Abgabe haften, werden durch Geltendmachung dieser Haftung (§ 224 Abs. 1) zu Gesamtschuldnern.

(2) Persönliche Haftungen (Abs. 1) erstrecken sich auch auf Nebenansprüche (§ 3 Abs. 1 und 2).

§ 9 Abs. 1 BAO lautet:

Die in den §§ 80 ff. bezeichneten Vertreter haften 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.

§ 80 Abs. 1 BAO lautet:

Die zur Vertretung juristischer Personen berufenen Personen und die gesetzlichen Vertreter natürlicher Personen haben 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.

§ 224 Abs. 1 BAO lautet:

Die in Abgabenvorschriften geregelten persönlichen Haftungen werden 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.

§ 20 BAO lautet:

Entscheidungen, die die Abgabenbehörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben (Ermessensentscheidungen), müssen sich in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit

und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen.

§ 78 Abs. 3 EStG 1988 lautet:

Reichen die dem Arbeitgeber zur Verfügung stehenden Mittel zur Zahlung des vollen vereinbarten Arbeitslohnes nicht aus, so hat er die Lohnsteuer von dem tatsächlich zur Auszahlung gelangenden niedrigeren Betrag zu berechnen und einzubehalten.

Rechtliche Erwägungen:

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes setzt die Geltendmachung der Haftung nach § 9 Abs. 1 BAO voraus, dass eine uneinbringliche Abgabeforderung gegen den Vertretenen besteht, die als haftungspflichtige in Frage kommende Person zum Personenkreis der §§ 80 ff BAO gehört, eine schuldhafte Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten des Vertretenen vorliegt und die Pflichtverletzung für die Uneinbringlichkeit ursächlich war.

Die Haftung des § 9 BAO ist eine Ausfallhaftung, welche die objektive Uneinbringlichkeit der betreffenden Abgaben bei der Primärschuldnerin im Zeitpunkt der Inanspruchnahme des Haftenden voraussetzt. Diese Tatbestandsvoraussetzung ist im Beschwerdefall grundsätzlich gegeben, weil das Konkursverfahren der Primärschuldnerin durch rechtskräftige Annahme eines Sanierungsplanes beendet wurde.

Im Rechtsmittelverfahren ist von der Sach- und Rechtslage im Zeitpunkt der Entscheidung auszugehen. Bei der Erledigung eines Rechtsmittels gegen einen Haftungsbescheid ist, dem Grundsatz der Akzessorietät der Haftungsschuld entsprechend, einer seit der Erlassung des angefochtenen Bescheides eingetretenen Verminderung der Haftungsschuld und damit einer geänderten Sachlage durch Anpassung der Höhe der Haftungsschuld Rechnung zu tragen. Seit Erlassen des Haftungsbescheides wurden diverse Gutschriften auf die Haftungsschuld angerechnet, sodass die Körperschaftsteuer 01-03/2010, die Lohnsteuer 01/2010, die Lohnsteuer 12/2009, der Dienstgeberbeitrag 12/2009, der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 12/2009 und die Körperschaftsteuer 04-06/2010 zur Gänze sowie die Kraftfahrzeugsteuer 04-06/2010 im Ausmaß von 912,-- € getilgt wurde. Die Haftungssumme war daher mangels Uneinbringlichkeit bei der Primärschuldnerin in diesem Ausmaß zu reduzieren.

Was den zeitlichen Umfang der Haftung anlangt, ist Folgendes auszuführen: Der Beschwerdeführer kann nicht zur Haftung für Abgabenschuldigkeiten herangezogen werden, die nach der Konkurseröffnung fällig geworden sind. Der Masseverwalter ist für die Zeit seiner Bestellung betreffend die Konkursmasse gesetzlicher Vertreter des Gemeinschuldners. Auch in einem Abgabenverfahren tritt nach der Konkurseröffnung der Masseverwalter an die Stelle des Gemeinschuldners, soweit es sich um Aktiv- oder Passivteile der Konkursmasse handelt. Die Abgaben sind daher während des Konkursverfahrens gegenüber dem Masseverwalter, der insofern den Gemeinschuldner repräsentiert, festzusetzen (VwGH vom 27.7.2007, 2002/14/0115). Im vorliegenden Fall sind haftungsgegenständliche Abgaben im Ausmaß von insgesamt 3.405,42 €

(Verspätungszuschlag 12/2009, 01/2010, 02/2010) im Haftungsbescheid enthalten, die erst nach Konkurseröffnung fällig geworden sind. Insofern ist die Haftungssumme ebenfalls zu reduzieren.

Der Beschwerdeführer war im haftungsgegenständlichen Zeitraum – die Fälligkeiten der haftungsgegenständlichen Abgaben liegen zwischen 15. Jänner 2010 und 15. Juni 2010 – unbestritten Geschäftsführer der Primärschuldnerin. Als solcher hätte er für die Abgabentrichtung der Gesellschaft zu sorgen gehabt.

Sind die Uneinbringlichkeit der Abgabenschuldigkeiten und die Vertreterstellung gegeben, so ist es nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes Sache des Vertreters, im Rahmen der ihm obliegenden qualifizierten Mitwirkungspflicht darzulegen, weshalb er nicht dafür Sorge tragen konnte, dass die Gesellschaft die anfallenden Abgaben rechtzeitig entrichtet hat, widrigenfalls angenommen wird, dass die Pflichtverletzung schuldhaft war. Nur der Vertreter wird in der Regel jenen ausreichenden Einblick in die Gebarung des Vertretenen haben, der ihm entsprechende Behauptungen und Nachweise ermöglicht (VwGH vom 23.3.2010, 2007/13/0137).

Aufgabe des Geschäftsführers ist es, im Verwaltungsverfahren allfällige Gründe aufzuzeigen, die ihn daran gehindert haben, die Abgabenschulden am oder nach dem Fälligkeitstag zu begleichen. Er hat darzustellen, dass ab dem Zeitpunkt, an welchem die von der Haftungsinanspruchnahme erfassten Abgaben fällig geworden sind, keine Geldmittel der Gesellschaft mehr vorhanden waren. Es hat nicht die Abgabenbehörde das Ausreichen der Mittel zur Abgabentrichtung nachzuweisen, sondern der zur Haftung herangezogenen Geschäftsführer das Fehlen ausreichender Mittel.

Der Vertreter haftet nicht für sämtliche Abgabenschulden des Vertretenen in voller Höhe, sondern nur im Umfang der Kausalität zwischen seiner schuldhaften Pflichtverletzung und dem Entgang der Abgaben. Reichten die liquiden Mittel nicht zur Begleichung sämtlicher Schulden aus und haftet der Vertreter nur deswegen, weil er die Abgabeforderungen nicht wenigstens anteilig befriedigt und den Abgabengläubiger somit benachteiligt hat, dann erstreckt sich die Haftung des Vertreters auch nur auf den Betrag, um den der Abgabengläubiger bei gleichmäßiger Befriedigung aller Forderungen mehr erlangt hätte, als er infolge des pflichtwidrigen Verhaltens des Vertreters tatsächlich erhalten hat. Der Nachweis, welcher Betrag bei Gleichbehandlung sämtlicher Gläubiger an die Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre, obliegt allerdings dem Vertreter. Weist er nach, welcher Betrag bei anteilmäßiger Befriedigung der Forderungen an die Abgabenbehörde abzuführen gewesen wäre, dann haftet er nur für die Differenz zwischen diesem und dem tatsächlich bezahlten Betrag. Tritt der Vertreter diesen Nachweis nicht an, dann kann ihm die uneinbringliche Abgabe allerdings zur Gänze vorgeschrieben werden (VwGH vom 23.3.2010, 2007/13/0137).

Dem Beschwerdeführer wurde die Rechtslage wiederholt dargelegt, wiederholt wurde ihm die Möglichkeit eingeräumt, seiner Behauptungs- und Beweispflicht nachzukommen. Zunächst wurden zwei unterschiedliche Berechnungen im Zusammenhang mit der

Gleichbehandlung der Gläubiger bzw. der zu entrichtenden Quote vorgelegt. Im Rahmen des Erörterungsgesprächs am 18. November 2015 wurde schließlich glaubhaft dargelegt, dass die anderen Gläubiger mit einer Quote von 10 % befriedigt worden sind. Im Sinne der zitierten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes besteht daher die Haftung für Abgabenschuldigkeiten nur im Ausmaß von 10 % der aushaftenden Beträge.

Von der Beachtung des Gleichbehandlungsgebotes ausgenommen ist die Lohnsteuer. Aus der Bestimmung des § 78 Abs. 3 EStG 1988, wonach in Fällen, in denen die dem Arbeitgeber zur Verfügung stehenden Mittel zur Zahlung des vollen vereinbarten Arbeitslohnes nicht ausreichen, die Lohnsteuer von dem tatsächlich zur Auszahlung gelangenden niedrigeren Betrag zu berechnen und einzubehalten ist, ergibt sich, dass jede vom Vertreter vorgenommene Zahlung voller vereinbarter Arbeitslöhne, wenn die zur Verfügung stehenden Mittel nicht auch für die darauf entfallende Lohnsteuer ausreichen, eine schuldhafte Verletzung seiner abgabenrechtlichen Pflichten mit den Rechtsfolgen des § 9 Abs. 1 BAO darstellt (VwGH vom 5.4.2011, 2009/16/0106).

In Zusammenhang mit den haftungsgegenständlichen Säumniszuschlägen ist auf die Bestimmung des § 7 Abs. 2 BAO zu verweisen, nach der sich persönliche Haftungen auch auf Nebenansprüche im Sinne des § 3 Abs. 1 und 3 BAO erstrecken. (VwGH vom 29.7.2004, 2003/16/0137)

Insgesamt gesehen gelangte daher das Verwaltungsgericht zur Ansicht, dass die Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben bei der Primärschuldnerin auf ein schuldhaftes Verhalten des Beschwerdeführers zurückzuführen ist. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes spricht bei schuldhafter Pflichtverletzung die Vermutung für die Verursachung der Uneinbringlichkeit der Abgaben (VwGH vom 13.4.2005, 2002/13/0177)

In Zusammenhang mit dem vom Beschwerdeführer erwirkten rechtskräftigen Zahlungsplan ist auf Folgendes hinzuweisen: Der gegenständliche Haftungsbescheid hat dem Beschwerdeführer gegenüber insoweit konstitutive Wirkung, als er erst hiedurch zum Gesamtschuldner wurde (VwGH vom 7.9.1990, 89/14/0298). Erfolgt die Haftungsinanspruchnahme, nachdem im Konkursverfahren des Haftenden ein Ausgleich bzw. Zahlungsplan rechtskräftig bestätigt wurde, dann ist bei der Geltendmachung der Haftung auf die Rechtswirkung des rechtskräftig bestätigten Ausgleiches bzw. Zahlungsplanes grundsätzlich nicht Bedacht zu nehmen. In das Konkursverfahren fallen nämlich grundsätzlich nur solche vermögensrechtlichen Ansprüche gegen den Gemeinschuldner, die im Zeitpunkt der Konkurseröffnung bereits bestanden haben. Die Gruppe der Konkursgläubiger ist mit dem Tag der Verfahrenseröffnung abgeschlossen. Gegenständlich wurde das Konkursverfahren über das Vermögen des Beschwerdeführers am 29. November 2010 beendet. Wenn der Beschwerdeführer mit Bescheid vom 6. November 2012 zur Haftung herangezogen worden ist, ohne dass dabei die Rechtswirkungen des Zahlungsplanes berücksichtigt wurden, so entspricht dies dem Gesetz (VwGH vom 7.5.2004, 2002/14/0123).

Die im Rahmen des § 224 BAO zu treffende Ermessensentscheidung im Sinne des § 20 BAO ist innerhalb der vom Gesetzgeber gezogenen Grenze nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommender Umstände zu treffen. Dem Gesetzesbegriff Billigkeit ist dabei die Bedeutung des berechtigten Interesses des Berufungswerbers beizumessen, nicht zur Haftung für Abgaben herangezogen zu werden, deren Uneinbringlichkeit bei der Primärschuldnerin feststeht und deren Nichtentrichtung durch ihn verursacht worden ist. Dem Gesetzesbegriff Zweckmäßigkeit kommt die Bedeutung öffentliches Interesse an der Einhebung der Abgabe zu. Die Zweckmäßigkeit der Geltendmachung der Haftung liegt daran, dass nur durch diese Maßnahme eine Einbringlichkeit der angeführten Abgaben gegeben ist und nur so dem öffentlichen Interesse an der Erhebung der Abgaben nachgekommen werden kann.

Vom Beschwerdeführer wurde nicht aufgezeigt, dass die Haftung wegen seiner persönlichen oder wirtschaftlichen Verhältnisse nicht geltend gemacht werden dürfe. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH vom 28.5.2008, 2006/15/0089) trifft es nicht zu, dass die Haftung nur bis zur Höhe der aktuellen Einkünfte und des aktuellen Vermögens des Haftungspflichtigen geltend gemacht werden dürfte. Eine allfällige derzeitige Uneinbringlichkeit schließt nicht aus, dass künftig neu hervorkommendes Vermögen oder künftig erzielte Einkünfte zur Einbringlichkeit führen. Im Hinblick auf das Alter des Beschwerdeführers (59 Jahre) ist mit der Einbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben noch zu rechnen.

Bei der Geltendmachung der Haftung hat sich die Ermessensübung außer der Heranziehung dem Grunde nach auch auf das Ausmaß der Haftungsinanspruchnahme innerhalb des vom Gesetz vorgegebenen Rahmens zu beziehen. In diesem Zusammenhang ist die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtes zu berücksichtigen, mit der erkannt wurde, dass es dann, wenn hinsichtlich des Haftenden ein Zwangsausgleich bzw. ein Zahlungsplan zustande kommt, und die Tatbestandserfordernisse für die Entstehung des Haftungsanspruches vor Konkurseröffnung verwirklicht wurden, grundsätzlich der im Rahmen der Ermessensübung zu berücksichtigenden Billigkeit entspricht, dass sich die Haftungsinanspruchnahme betragsmäßig an der im Zahlungsplan festgelegten Quote orientiert, wenngleich es der Behörde unbenommen ist, im Rahmen der Ermessensübung ergänzend auch noch auf andere Umstände Bedacht zu nehmen (VwGH vom 29.3.2007, 2005/15/0116; VwGH 5.7.2004, 2002/14/0123; VwGH 23.1.1997, 95/15/0173). Dieser Judikatur liegt, da eine erst nach einem abgeschlossenen Zahlungsplan bescheidmäßig geltend gemachte Haftung wie dargelegt keine Konkursforderung darstellt und daher auch nicht von den Rechtswirkungen des Zahlungsplanes erfasst sein kann, der Gedanke zugrunde, dass im Falle früherer Geltendmachung der Haftung durch die Abgabenbehörde die Haftungsforderung von den Rechtswirkungen gemäß § 156 Abs. 1 KO erfasst worden wäre. Bringt man diese Rechtsansicht des Höchstgerichtes nun auf den gegenständlichen Haftungsfall zur Anwendung, so ergibt sich Folgendes: Die Haftung wird entsprechend der Quote im Rahmen des Zahlungsplanes auf 20 % reduziert. Der Betrag von 3.537,66 € schlüsselt sich wie im Spruch ersichtlich auf.

Zulässigkeit einer Revision

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

Im gegenständlichen Fall wurde in keiner Rechtsfrage entschieden, der grundsätzliche Bedeutung im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG zukommt. Das Bundesfinanzgericht orientierte sich bei den zu lösenden Rechtsfragen am eindeutigen Gesetzestext sowie an der zitierten höchstgerichtlichen Rechtsprechung.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 18. November 2015