

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache des Bf, vertreten durch RA, über die Beschwerde vom 11.2.2015 gegen den Haftungsbescheid der belangten Behörde Finanzamt vom 13.1.2015 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert. Der Beschwerdeführer wird für folgende Abgaben in Höhe von insgesamt EUR 11.984,93 in Anspruch genommen:

Abgabenart	Zeitraum	Betrag
Umsatzsteuer	2012	4.071,24
Lohnsteuer	02/13	4.237,49
Dienstgeberbeitrag	02/13	1.034,37
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	02/13	98,83
Säumniszuschlag 1	2013	93,49
Umsatzsteuer	02/13	2.168,26
Körperschaftsteuer	01-03/13	281,25
Summe		11.984,93

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

Entscheidungsgründe

Verfahrensgang

Der Beschwerdeführer war von 18.8.2011 bis 26.4.2013 alleiniger Geschäftsführer der im Firmenbuch zu FN1 eingetragenen X GmbH (im folgenden: Primärschuldnerin).

Mit Beschluss des Landesgerichts zu AZ1 vom 26.4.2013 wurde über das Vermögen der Primärschuldnerin der Konkurs eröffnet und die Primärschuldnerin aufgelöst. Mit Beschluss vom 19.2.2015 wurde der Konkurs mangels Kostendeckung aufgehoben. Auf die Gläubiger entfiel eine Quote von 0 %.

Mit Vorhalt vom 29.7.2014 informierte das Finanzamt den Beschwerdeführer, dass es beabsichtige, ihn als Haftungspflichtigen für die uneinbringlichen Abgabenschuldigkeiten der Primärschuldnerin heranzuziehen. Das Finanzamt forderte den Beschwerdeführer zur Stellungnahme zu den Haftungsvoraussetzungen auf.

In seiner Eingabe vom 22.8.2014 stellte der Beschwerdeführer zunächst die Unternehmensentwicklung der Primärschuldnerin dar. Die Mitarbeiter hätten ihr Gehalt für März 2013 nicht erhalten. Es habe keinerlei Bevorzugung von Gläubigern gegeben. Vorgelegt werde eine Aufstellung der kurzfristigen Verbindlichkeiten zum 26.4.2013. Vorgelegt werde weiter eine Aufstellung der erhaltenen und geleisteten Zahlungen im Zeitraum 1.1.2013 bis 26.4.2013 vor.

Mit Bescheid vom 13.1.2015 nahm das Finanzamt den Beschwerdeführer für folgende Abgabenschuldigkeiten der Primärschuldnerin in Höhe von EUR 17.792,62 in Anspruch:

Abgabenart	Zeitraum	Betrag
Umsatzsteuer	2012	4.071,24
Lohnsteuer	02/2013	4.237,49
Lohnsteuer	03/2013	4.674,49
Dienstgeberbeitrag	02/2013	1.034,37
Dienstgeberbeitrag	03/2013	1.034,37
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	02/2013	98,83
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	03/2013	98,83
Säumniszuschlag 1	2013	93,49
Umsatzsteuer	02/2013	2.168,26
Körperschaftsteuer	01-03/2013	281,25
Summe		17.792,62

In seiner Beschwerde vom 10.2.2015 gegen den Haftungsbescheid brachte der Beschwerdeführer zusammengefasst vor, es sei bereits mit Eingabe vom 22.8.2014 eine "entsprechende Liquiditätsrechnung und eine Aufstellung der Zahlungen und Verbindlichkeiten" vorgelegt worden. Die Ermessensentscheidung sei nicht begründet. Sämtliche Abgabenverbindlichkeiten seien erst im März und April 2013 und damit erst kurz vor Insolvenzeröffnung fällig geworden. Es fehlten "Erwägungen der erstinstanzlichen Behörde zur Ursächlichkeit des Verhaltens des Beschwerdeführers im Hinblick auf § 30

IO, weil alle Zahlungen im Anfechtungszeitraum ... vom Masseverwalter angefochten worden wären".

Der Beschwerdeführer habe eine schuldhafte Verletzung abgabenrechtlicher Verpflichtungen nicht zu verantworten, da "im Fälligkeitszeitpunkt der gegenständlichen Abgaben im März und April 2013 keinerlei Zahlungen mehr an Gläubiger geleistet wurden, soweit es sich nicht um Zug um Zug Leistungen gehandelt hat. Damit wurde aber dem Gleichbehandlungsgebot für Gläubiger entsprochen und die Abgabenbehörde nicht benachteiligt."

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 28.7.2015 gab das Finanzamt der Beschwerde teilweise statt und sprach aus, dass die Arbeitslöhne für den Monat März 2013 tatsächlich nicht ausbezahlt wurden und hinsichtlich der Lohnabgaben keine schuldhafte Pflichtverletzung des Beschwerdeführers zu erkennen war, weshalb die Lohnsteuer 03/2013, der Dienstgeberbeitrag 03/2013 und der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 03/2013 aus der Haftungssumme ausgeschieden wurden. Es setzte die Haftungssumme wie folgt fest:

Abgabenart	Zeitraum	Betrag
Umsatzsteuer	2012	4.071,24
Lohnsteuer	02/2013	4.237,49
Dienstgeberbeitrag	02/2013	1.034,37
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	02/2013	98,83
Säumniszuschlag 1	2013	93,49
Umsatzsteuer	02/2013	2.168,26
Körperschaftsteuer	01-03/2013	281,25
Summe		11.984,93

In der Begründung wies das Finanzamt unter anderem darauf hin, dass die vorgelegten Berechnungen kein tauglicher Nachweis im Sinn der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes für die Gleichbehandlung aller Gläubiger seien. Die Nichtabfuhr von Lohnsteuer auf ausbezahlte Arbeitslöhne begründe jedenfalls eine schuldhafte Pflichtverletzung des Beschwerdeführers.

In seinem Antrag vom 24.8.2015 auf Vorlage seiner Beschwerde an das Bundesfinanzgericht brachte der Beschwerdeführer weiter vor, dass ihm die Umsatzsteuerverbindlichkeit 2012 mit Fälligkeitstag 15.2.2013 zu diesem Termin nicht bekannt war, da sie erst im Jahr 2014 aufgrund einer Schätzung festgesetzt wurde. Der Beschwerdeführer habe den Jahresabschluss 2012 im Entwurf erstellen lassen und die darin enthaltenen Umsatzsteuerverbindlichkeiten vollständig entrichtet. Offenbar habe der Masseverwalter den endgültigen Jahresabschluss 2012 nicht erstellen lassen, weshalb es zur Schätzung gekommen sei. Dies könne dem Beschwerdeführer nicht zum

Vorwurf gemacht werden. Sämtliche Zahlungen mit Fälligkeitsdatum 15.3.2013 hätten vom Masseverwalter angefochten werden können, weshalb es an der Kausalität des Verhaltens fehle. Im April seien lediglich geringfügige Zahlungen Zug um Zug geleistet worden. Eine persönliche Haftung für die Körperschaftsteuer bestehe nicht.

Im Rahmen der mündlichen Verhandlung am 9.4.2019 brachte der Beschwerdeführer weiter vor, dass ihn keinerlei Verschulden träfe. Er habe die Primärschuldnerin in der Absicht fortgeführt, die Insolvenzeröffnung abzuwenden. Während des "betroffenen Zeitraumes" habe er ausschließlich Zug-um-Zug-Zahlungen getätigt, die für die vorübergehende Fortführung des Unternehmens unerlässlich gewesen seien. Wäre der für Zug-um-Zug-Leistungen ausgegebene Betrag auf sämtliche Gläubiger verteilt worden, so ergäbe sich höchstens eine Quote zwischen "ca 2,3 % und 7,7 %". Die geleisteten Zahlungen seien überwiegend anfechtbar gewesen.

Das Bundesfinanzgericht räumte dem Beschwerdeführer daraufhin eine Frist bis 7.6.2019 zur Darstellung ein, mit welcher Quote die fälligen Abgabenschuldigkeiten bei gleichmäßiger Befriedigung aller Gläubiger bezahlt hätten werden können. Der Beschwerdeführer erstattete kein weiteres Vorbringen.

Rechtslage

Die Vertreter einer juristischen Person haben alle Pflichten zu erfüllen, die den Vertretenen obliegen. Insbesondere haben sie dafür zu sorgen, dass die Abgaben aus Mitteln, welche sie verwalten, entrichtet werden (§ 80 BAO). Die Vertreter einer juristischen Person haften neben den vertretenen Personen für diese treffende Abgaben insoweit, als die Abgaben infolge schuldhafter Verletzung der Pflichten des Vertreters nicht eingebracht werden können (§ 9 Abs 1 BAO). Die persönliche Haftung des Vertreters einer juristischen Person wird durch das Erlassen von Haftungsbescheiden geltend gemacht. In einem Haftungsbescheid ist der haftungspflichtige Vertreter unter Hinweis auf die gesetzliche Vorschrift, die seine Haftungspflicht begründet, aufzufordern, die Abgabenschuld, für die er haftet, binnen eines Monats zu entrichten (§ 224 Abs 1 BAO).

Erwägungen

Die Haftung nach § 9 BAO ist eine Ausfallhaftung und setzt die objektive Uneinbringlichkeit der betreffenden Abgaben im Zeitpunkt der Inanspruchnahme des Vertreters zur Haftung voraus. Eine weitere Voraussetzung ist eine schuldhafte Pflichtverletzung des Vertreters, zu dessen Aufgaben es gehört, für die Entrichtung der Abgaben Sorge zu tragen. Die Abgabenbehörde kann von einer schuldhaften Pflichtverletzung des Vertreters ausgehen, wenn der Vertreter nicht dartut, dass er ohne eigenes Verschulden gehindert war, dafür zu sorgen, dass die juristische Person die

angefallenen Abgaben entrichtet (*Ritz*, Bundesabgabenordnung, 6.A., Rz 22 zu § 9; VwGH 19.5.2015, 2013/16/0016). Ist eine schuldhafte Pflichtverletzung des Vertreters gegeben, dann werden die Verursachung der Uneinbringlichkeit der Abgaben durch die Pflichtverletzung und der Rechtswidrigkeitszusammenhang vermutet (VwGH 23.4.2008, 2004/13/0142). Wenn Löhne ausgezahlt werden, die darauf entfallende Lohnsteuer aber nicht (zur Gänze) einbehalten und an das Finanzamt abgeführt wird, so begründet dies jedenfalls eine schuldhafte Pflichtverletzung des Vertreters (VwGH 19.10.2017, Ra 2016/16/0097).

Die haftungsgegenständlichen Abgaben sind objektiv uneinbringlich, da der Konkurs über das Vermögen der Primärschuldnerin mangels Kostendeckung aufgehoben wurde.

Der Beschwerdeführer hat kein Vorbringen erstattet, das sein fehlendes Verschulden an der Nichtentrichtung der haftungsgegenständlichen Abgaben darstellen würde. Ein allfälliges Verschulden in Bezug auf den Zeitpunkt der Insolvenzeröffnung ist im Haftungsverfahren nicht zu prüfen. Hingegen liegt in der bevorzugten Befriedigung einzelner (Zug-um-Zug-) Gläubiger ein schuldhaftes Verhalten des Beschwerdeführers, sodass den Beschwerdeführer die Haftung für die Abgabenschulden der Primärschuldnerin dem Grunde nach trifft.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs wird die Haftung des Vertreters dann eingeschränkt, wenn er nachweist, welcher Abgabebetrag auch bei einer gleichmäßigen Befriedigung aller Gläubiger uneinbringlich geworden wäre (zuletzt VwGH 23.8.2016, Ra 2016/16/0063). Diesfalls haftet er nur für die Differenz zwischen dem tatsächlich abgeführten und jenem Betrag, der bei gleichmäßiger Befriedigung aller Gläubiger an die Abgabenbehörde abzuführen gewesen wäre (VwGH 19.3.2015, 2013/16/0200). In dieser Berechnung sind die gesamte Einnahmensituation (VwGH 25.4.2002, 99/15/0253) und sämtliche Ausgaben (auch jene zur Aufrechterhaltung des Geschäftsbetriebes: VwGH 9.11.2011, 2011/16/0064) einzubeziehen. Dieser Gleichbehandlungsgrundsatz gilt jedoch nicht für Abfuhrabgaben wie die Lohnsteuer (zuletzt VwGH 19.10.2017, Ra 2016/16/0097), die Lohnsteuer ist ungeachtet wirtschaftlicher Schwierigkeiten zur Gänze abzuführen (§ 78 Abs 3 EStG).

Das Beschwerdevorbringen gibt allerdings keinen Aufschluss darüber, welche Verbindlichkeiten im haftungsgegenständlichen Zeitraum fällig waren und in welchem Ausmaß fällige Verbindlichkeiten befriedigt wurden. Aus der vorgelegten Aufstellung über Ein- und Ausgänge auf dem Bankkonto geht dies ebenso wenig hervor wie aus der Aufstellung über kurzfristige Verbindlichkeiten des Monates April 2013, aus der Aufstellung der Kontensalden des Monates Februar 2013 oder aus dem Bericht des Insolvenzverwalters vom 8.9.2014.

Bei der haftungsgegenständlichen Umsatzsteuer handelt es sich um eine Selbstbemessungsabgabe, bei der es für die Frage der ordnungsgemäßen Entrichtung maßgeblich ist, wann die Abgabe bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung abzuführen gewesen wäre (*Ritz*, BAO, 6.A., Rz 10 zu § 9 mit Judikaturhinweisen). Daher geht

das Vorbringen, der Beschwerdeführer sei nicht für die mit Bescheid vom 3.6.2014 festgesetzte Umsatzsteuer 2012 haftbar, ins Leere.

Da unstrittig die Löhne für März 2013 nicht ausbezahlt wurden, ist dem Beschwerdeführer kein Verschulden an der Nichtentrichtung der Lohnsteuer, des Dienstgeberbeitrages und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag jeweils für März 2013 anzulasten. Diese Abgaben waren daher aus der Haftungssumme auszuscheiden.

Die Geltendmachung der Haftung liegt im Ermessen der Abgabenbehörde, das sich innerhalb der vom Gesetz aufgezeigten Grenzen zu halten hat (§ 20 BAO). Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Die Geltendmachung der Haftung stellt die letzte Möglichkeit zur Durchsetzung des Abgabensanspruches dar, wobei die Vermeidung eines endgültigen Abgabenausfalles ein wesentliches Ermessenskriterium darstellt. 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 aus dem Verschulden des zur Haftung Herangezogenen uneinbringlich ist.

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. Dieses Erkenntnis folgt der zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes. Darüber hinaus wurde keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung aufgeworfen.

Innsbruck, am 11. Juni 2019