

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch R über die Beschwerde des X, vertreten durch V, vom 13.09.2018 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg vom 28.08.2018, Steuernummer xxx, betreffend Haftung gemäß § 9 BAO zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Über die mit dem Gesellschaftsvertrag vom Jahr1 errichtete X.GmbH wurde mit dem Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom Jahr2, das Konkursverfahren eröffnet und die Gesellschaft aufgelöst.

Mit dem Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom Jahr3 wurde der Konkurs nach Verteilung an die Massegläubiger aufgehoben.

Der Beschwerdeführer (Bf.) war laut Firmenbuchauszug FN vom Jahr1 bis Jahr2 handelsrechtlicher Geschäftsführer der X.GmbH.

Im Vorhalt vom 26.07.2018 brachte das Finanzamt dem Bf. zur Kenntnis, dass Abgabenschuldigkeiten in der Höhe von 23.202,73 Euro bei der Gesellschaft uneinbringlich seien.

Der Bf. werde ersucht darzulegen, weshalb er nicht dafür Sorge tragen konnte, dass die angeführten Abgaben entrichtet wurden (z.B. Fehlen ausreichender Mittel, Zessionsvereinbarung, Einstellung der Überweisungen durch die Hausbank, Weisungen der Gesellschafter usw.). Die entsprechenden Unterlagen seien vorzulegen.

Sollten die vorhandenen Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet worden sein, sei dies durch geeignete Unterlagen zu belegen.

Dem Vorhalt beigelegt wurden u.a. die Umsatzsteuerbescheide 2011 bis 2013.

In der Vorhaltsbeantwortung vom 13.08.2018 gab der Bf. bekannt, die Abgaben hätten nicht entrichtet werden können, weil die Gesellschaft über keine ausreichenden Mittel verfügt habe. Aufgrund der zu diesen Zeitpunkten bereits sehr hohen Bankverbindlichkeiten sei es auch nicht möglich gewesen, die Entrichtung der Abgaben durch weitere Kontoüberziehungen zu finanzieren. Da keine Mittel vorhanden gewesen seien, seien auch keine anderen Verbindlichkeiten beglichen worden.

Der Vorhaltsbeantwortung beigelegt wurden ein Vermögensverzeichnis, wonach der Bf. derzeit als Arbeitnehmer der X1.GmbH 848,48 Euro brutto verdiene, sowie die vorläufigen Saldenlisten von Jänner bis Dezember 2016 und von Jänner bis März 2017 sowie zwei Aufstellungen über verschiedene Konten der Gesellschaft vom 01.01. bis 31.07.2016 und vom 01.01. bis 31.03.2017.

Mit dem hier angefochtenen Haftungsbescheid vom 28.08.2018 zog das Finanzamt den Bf. gemäß § 9 in Verbindung mit §§ 80 ff. BAO zur Haftung für Abgabenschuldigkeiten der X.GmbH im Ausmaß von 16.272,09 Euro (Umsatzsteuer 2011 4.494,05 Euro, Umsatzsteuer 2012 2.554,93 Euro und Umsatzsteuer 2013 9.223,11 Euro) heran.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sei es Sache des Geschäftsführers, Gründe darzulegen, die ihn ohne sein Verschulden daran gehindert haben, die ihm obliegenden Abgabenrechtlichen Verpflichtungen der vertretenen Gesellschaft zu erfüllen, widrigenfalls eine schuldhafte Pflichtverletzung angenommen werden dürfe.

Der Geschäftsführer hafte für die nicht entrichteten Abgaben der Gesellschaft auch dann, wenn die Mittel, die ihm für die Entrichtung aller Verbindlichkeiten der Gesellschaft zur Verfügung stehen, nicht ausreichen, es sei denn, er weise nach, dass er diese Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet und die Abgabenschuldigkeiten daher nicht schlechter behandelt habe als andere Verbindlichkeiten.

Gegen den Bescheid brachte der Bf. durch seine Vertreterin am 13.09.2018 das Rechtsmittel der Beschwerde ein.

In der Vorhaltsbeantwortung vom 22.08.2018 habe der Bf. den Nachweis erbracht, dass er die Abgabenschuldigkeiten im Verhältnis nicht schlechter behandelt habe als die anderen Verbindlichkeiten. Der Bf. hafte daher nicht für die Abgabenschuldigkeiten der Gesellschaft.

Beantragt wurde die ersatzlose Aufhebung des Haftungsbescheides .

Das Finanzamt wies die Beschwerde mit der Beschwerdevorentscheidung vom 06.11.2018 als unbegründet ab.

Der vom Bf. erbrachte Gleichbehandlungsnachweis werde angezweifelt, da lediglich ein Auszug aus einer vorläufigen Saldenliste erstellt wurde und eine Tilgungsberechnung, wie sie von der Rechtsprechung im Haftungsverfahren verlangt werde, nicht beigelegt wurde. Laut dem BP-Bericht vom 16.12.2015 fehle bei den Aufzeichnungen der Gesellschaft jegliche Ordnungsmäßigkeit. Bestandsaufzeichnungen wurden nicht geführt, die Grundaufzeichnungen weggeworfen und keine Aufzeichnungen zum Eigenverbrauch gemacht.

Mit dem Schriftsatz vom 22.11.2018 (Vorlageantrag) beantragte der Bf. durch seine Vertreterin unter Wiederholung des bisherigen Vorbringens die Entscheidung der Bescheidbeschwerde durch das Verwaltungsgericht.

Ergänzend wurde vorgebracht, für die Uneinbringlichkeit der Abgaben sei die nicht ordnungsgemäße Buchhaltung nicht kausal gewesen, weil auch bei ordnungsgemäßer Buchhaltung aufgrund des schlechten Geschäftsverlaufes keine liquiden Mittel für die Entrichtung der Abgabenverbindlichkeiten zur Verfügung gestanden wären.

Das Bundesfinanzgericht hat über die Beschwerde erwogen:

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

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

Vertreterstellung

Der Bf. war vom Zeitpunkt der Errichtung der X.GmbH im Jahr 2007 bis Jahr 2 ihr alleiniger handelsrechtlicher Geschäftsführer (vorliegender Firmenbuchauszug FN).

Als bestellter Geschäftsführer hatte der Bf. die abgabenrechtlichen Pflichten der Gesellschaft zu erfüllen. Zu den Pflichten des Bf. als Geschäftsführer der Gesellschaft gehörten u.a. die Pflicht zur Führung von Büchern und Aufzeichnungen sowie deren Aufbewahrung, die Erfüllung der Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflichten der Gesellschaft, die Abgabenerklärungspflicht sowie die Wahrnehmung der abgabenrechtlichen Verpflichtungen der Gesellschaft und die Sorgetragung für die Entrichtung der Abgaben aus den verwalteten Mitteln (siehe VwGH 10.11.1993, 91/13/0181).

Uneinbringlichkeit der Abgaben

Die Haftung nach § 9 BAO ist eine Ausfallhaftung und setzt die objektive Uneinbringlichkeit der betreffenden Abgaben im Zeitpunkt der Inanspruchnahme des Haftenden voraus (VwGH 22.09.1999, 96/15/0049).

Eine Uneinbringlichkeit ist bereits dann anzunehmen, wenn im Laufe des Insolvenzverfahrens feststeht, dass die Abgabeforderungen mangels ausreichenden Vermögens nicht befriedigt werden können (siehe VwGH 26.05.2004, 99/14/0218).

Im vorliegenden Fall ist evident, dass die Abgabeforderungen bei der X.GmbH nicht eingebracht werden können, weil der Konkurs im Jahr Jahr3 nach Verteilung an die Massegläubiger aufgehoben wurde.

Die Einbringung der aushaftenden Abgaben bei der Gesellschaft erscheint damit aussichtslos.

Abgabenbescheide

Die dem Vorhalt vom 26.07.2018 beigelegten Umsatzsteuerbescheide 2011 bis 2013 wurden am 17.12.2015 im nach § 303 Abs. 1 BAO wieder aufgenommenen Verfahren erlassen. Im Zuge der den Bescheiden zu Grunde liegenden Außenprüfung bei der Gesellschaft, deren Betriebsgegenstand der Betrieb eines Restaurants war, stellte der Prüfer fest, dass die Führung der Bücher und Aufzeichnungen nicht den Vorschriften des § 131 BAO entsprach. Die Bemessungsgrundlagen konnten aufgrund fehlender Unterlagen und Aufzeichnungsmängel nur gemäß § 184 BAO im Schätzungsweg ermittelt werden.

Geht einem Haftungsbescheid ein Abgabenbescheid (im vorliegenden Fall die Umsatzsteuerbescheide 2011 bis 2013) voran, so ist die Abgabenbehörde an diesen gebunden und hat sich in der Entscheidung über die Heranziehung zur Haftung des Geschäftsführers (hinsichtlich des Grundes und der Höhe der Abgabe) grundsätzlich an diesen Abgabenbescheid zu halten (VwGH 29.04.2010, 2008/15/0085).

Eine Haftung kommt auch für Abgabenschulden in Betracht, die auf Grund einer Schätzung der Besteuerungsgrundlagen festgesetzt wurden. Der Geschäftsführer haftet für eine solche Abgabennachforderung bei der Gesellschaft, wenn ihm ein Verschulden an der Verletzung jener abgabenrechtlichen Pflichten, die die Schätzung begründet hat, zugerechnet werden kann.

Schuldhafte Pflichtverletzung

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

ist, widrigenfalls die Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung im Sinne des § 9 Abs. 1 BAO annehmen darf (vgl. VwGH 18.10.2005, 2004/14/0112).

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 gestanden sind, hiezu nicht ausreichen, es sei denn, er weist nach, dass er die Abgabenschulden im Verhältnis nicht schlechter behandelt hat als bei anteiliger Verwendung der vorhandenen Mittel für die Begleichung aller Verbindlichkeiten.

Dabei ist zu beachten, dass sich der Grundsatz der Gläubigergleichbehandlung auch auf Zahlungen bezieht, die zur Aufrechterhaltung des Geschäftsbetriebes erforderlich sind.

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, obliegt dem Vertreter. Auf diesem, nicht aber auf der Behörde, lastet auch die Verpflichtung zur Errechnung einer entsprechenden Quote.

Vermag der Vertreter 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 (VwGH 28.05.2008, 2006/15/0322 mwN).

In der Beschwerde gegen den angefochtenen Bescheid und im Vorlageantrag brachte der Bf. durch seine Vertreterin vor, er habe in der Vorhaltsbeantwortung den Nachweis erbracht, dass er die Abgabenschuldigkeiten nicht schlechter behandelt habe als die anderen Verbindlichkeiten.

Dieses Vorbringen widerspricht allerdings dem Vorbringen in der Vorhaltsbeantwortung vom 13.08.2018, wonach die Gesellschaft über keine ausreichenden liquiden Mittel verfügt habe, die Abgaben zu entrichten.

Die der Vorhaltsbeantwortung angeschlossenen Beilagen beziehen sich auf die Jahre 2016 und 2017; bei den haftungsgegenständlichen Abgaben handelt es sich allerdings um Umsatzsteuer der Jahre 2011 bis 2013. Eine Betrachtung der Gläubigergleichbehandlung hat zum jeweiligen Fälligkeitszeitpunkt zu erfolgen (VwGH 19.05.2015, 2013/16/0016).

Bei Abgaben, für die die Abgabenvorschriften die Selbstberechnung vorsehen, ist maßgebend, wann die Abgaben bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung zu entrichten bzw. abzuführen gewesen wären; maßgebend ist daher der Zeitpunkt ihrer (gesetzlichen) Fälligkeit, unabhängig davon, ob die Abgabe bescheidmäßig festgesetzt wird (VwGH 23.01.2003, 2001/16/0291).

Die Fälligkeitszeitpunkte der haftungsgegenständlichen Abgaben liegen daher nicht in den von der Vorhaltsbeantwortung umfassten Jahren.

Im Übrigen entspricht, wie das Finanzamt bereits in der Beschwerdevorentscheidung - der nach der Rechtsprechung des VwGH Vorhaltscharakter zukommt - ausgeführt

hat, die Vorlage vorläufiger Saldenlisten nicht den von der Rechtsprechung geforderten Gleichbehandlungsnachweisen. In welcher Höhe dem Bf. liquide Mittel zu Verfügung standen, wurde nicht dargelegt und ist daher nicht bekannt. Dass liquide Mittel vorhanden gewesen sein müssen, ist evident, weil die Gesellschaft bis zur Eröffnung des Konkursverfahrens im Jahr Jahr3 ihren Geschäftsbetrieb aufrecht erhalten hat, weshalb Umsätze erzielt wurden und Zahlungen an Betriebskosten, Löhnen, Wareneinkauf, etc. geleistet werden mussten, um den jahrelangen Fortbestand des Betriebes zu finanzieren. In der Vorhaltsbeantwortung wird auch auf "die zu diesen Zeitpunkten" bereits sehr hohen Bankverbindlichkeiten verwiesen; eine nähere Darstellung der aushaftenden Verbindlichkeiten, der Rückzahlungen, etc. zu den jeweiligen Fälligkeitstagen der Abgaben ist jedoch unterblieben.

Das Vorbringen, die Abgaben hätten "leider" nicht entrichtet werden können, weil die Gesellschaft über keine ausreichenden Mittel verfügt hat, kann im Hinblick auf den laufenden Geschäftsbetrieb und die Nichtaufzeichnung der Umsätze sowie des Eigenverbrauches nur dahingehend ausgelegt werden, dass die vorhandenen liquiden Mittel dafür benötigt wurden, den Geschäftsbetrieb aufrecht zu erhalten und für die Abfuhr der Umsatzsteuer keine liquiden Mittel übrig waren.

Dass die Abgabenbehörde somit schlechter behandelt wurde als die übrigen Gläubiger, ist evident, weil der Gleichbehandlungsgrundsatz nicht nur bei der Tilgung bereits bestehender Verbindlichkeiten, sondern auch bei sogenannten Zug-um-Zug-Geschäften verletzt wird (VwGH 22.12.2015, Ra 2015/16/0128). Trotz der von der Abgabenbehörde in der Beschwerdevorentscheidung urgierten Tilgungsberechnung hat der steuerlich vertretene Bf. keine rechnerischen Nachweise dafür erbracht, dass und in welchem Ausmaß er die Abgabenbehörde bei der Schuldentilgung schlechter gestellt hat als andere Gläubiger.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 22.09.1999, 96/15/0049) können dem Bf. die uneinbringlichen Abgaben daher zur Gänze vorgeschrieben werden.

Kausalität

Der Haftungstatbestand nach § 9 BAO setzt Kausalität zwischen schuldhafter Pflichtverletzung und Uneinbringlichkeit der Abgabe voraus (VwGH 24.09.2002, 2000/14/0081).

Der Bf. bringt im Vorlageantrag vor, der Umstand der nicht ordnungsgemäßen Buchhaltung sei für die Uneinbringlichkeit der Abgaben nicht kausal, weil auch bei ordnungsgemäßer Buchhaltung keine liquiden Mittel für die Abgabentrachtung zur Verfügung gestanden wären.

Mit diesem Vorbringen wird nicht nur das Verschulden an der Verletzung jener abgabenrechtlichen Pflichten, die die Schätzung begründet hat, zugestanden, sondern

auch die schuldhafte Pflichtverletzung des Bf. bestätigt, dem nach der Aktenlage - siehe die obigen Ausführungen - zwar liquide Mittel für die Führung des Betriebes, "leider" aber keine liquiden Mittel zur Entrichtung der Abgaben zur Verfügung standen.

Die schuldhafte Pflichtverletzung des Bf. ist darin gelegen, dass er die von der Gesellschaft vereinnahmte Umsatzsteuer gleichsam als (weiteren) Kredit für die Entrichtung anderer Verbindlichkeiten der Gesellschaft angesehen und verwendet hat. Obwohl er als Vertreter der Gesellschaft insbesondere für deren Abgabentrichtung Sorge zu tragen hatte, wurde die vereinnahmte Umsatzsteuer an den jeweiligen Fälligkeitstagen weder dem Finanzamt bekannt gegeben noch an dieses abgeführt.

Hat der Vertreter aber schuldhaft seine Pflicht verletzt, für die Abgabentrichtung aus den Mitteln der Gesellschaft zu sorgen, darf die Abgabenbehörde auch davon ausgehen, dass die Pflichtverletzung ursächlich für die Uneinbringlichkeit war (VwGH 19.05.2015, 2013/16/0016).

Im Fall des Vorliegens einer schuldhaften Pflichtverletzung spricht nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes eine Vermutung für die Verursachung der Uneinbringlichkeit der Abgaben durch die Pflichtverletzung und den Rechtswidrigkeitszusammenhang. Die Pflichtverletzung ist demnach kausal für die Uneinbringlichkeit (siehe dazu VwGH 17.10.2001, 2001/13/0127, VwGH 29.05.2001, 2001/14/0006).

Bei der Verletzung abgabenrechtlicher Zahlungspflichten bedarf es daher keiner näheren Begründung der Kausalität der Pflichtverletzung für die eingetretene Uneinbringlichkeit der Abgaben.

Ermessen

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.

Wesentliches Ermessenskriterium ist die Vermeidung eines endgültigen Abgabenausfalls. Aus dem auf die Hereinbringung der Abgabenschuld beim Haftenden gerichteten Besicherungszweck der Haftung folgt, dass die Geltendmachung der Haftung in der Regel ermessenskonform ist, wenn die betreffende Abgabe beim Primärschuldner uneinbringlich ist (VwGH 25.06.1990, 89/15/0067).

Ist eine Einbringlichmachung bei der Primärschuldnerin unzweifelhaft nicht möglich, kann die Frage der Einbringlichkeit der Haftungsschuld beim Haftenden von der

Abgabenbehörde bei ihren Zweckmäßigkeitsüberlegungen vernachlässigt werden (VwGH 16.12.1999, 97/16/0006).

Die in der Vorhaltsbeantwortung dargestellten schlechten wirtschaftlichen Verhältnisse des Bf. hindern daher seine Inanspruchnahme als Haftungspflichtiger nicht.

Es war zweckmäßig, den Bf. zur Haftung für jene Abgaben, die aufgrund ihres pflichtwidrigen Verhaltens bei der Gesellschaft uneinbringlich geworden sind, heranzuziehen.

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.

Das Erkenntnis gründet sich auf die oben wieder gegebene ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, weshalb eine Revision nicht zulässig ist.

Graz, am 30. Juli 2019