

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 27. Dezember 2016 gegen den Bescheid des ***FA*** vom 23. November 2016 betreffend Haftungsinanspruchnahme gemäß §§ 9 iVm 80ff Bundesabgabenordnung (BAO) zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Verfahrensverlauf

Mit Haftungsverhalt vom 1. Oktober 2014 teilte die belangte Behörde der Beschwerdeführerin (in der Folge Bf) mit, dass beabsichtigt sei, sie für diverse Abgabenschuldigkeiten (Umsatzsteuer, Körperschaftsteuer, Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag samt Zuschlag sowie Nebenansprüche) betreffend den Zeitraum 2012 bis 2013 der X-GmbH (in der Folge Gesellschaft), deren Geschäftsführerin die Bf gewesen sei, im Gesamtausmaß von 37.817,42 Euro als Haftungsverpflichtete in Anspruch zu nehmen. Der Betrag entspreche 96,56% der offenen Abgaben mit vor Konkurseröffnung liegenden Fälligkeiten, die Quote von 3,44% sei somit bereits in Abzug gebracht worden.

Weiters wurde die Bf aufgefordert, zu beweisen, dass sie ohne ihr Verschulden daran gehindert gewesen sei, für die Entrichtung der Abgaben zu sorgen. In diesem Zusammenhang wurde die Bf ersucht, die erforderlichen Unterlagen (zB Bankkontoauszug oder Kassabuch) vorzulegen und anzugeben, was sie daran gehindert habe, für die Entrichtung der Abgaben der Gesellschaft aus deren Vermögen und laufenden Einnahmen zu sorgen bzw welche Mittel zur Begleichung aller Verbindlichkeiten zur Verfügung standen und wie diese Mittel verwendet worden seien. Die Bf wurde auch gebeten, ihre wirtschaftlichen Verhältnisse darzulegen.

In der Vorhaltsbeantwortung vom 15. Oktober 2014 teilte die Bf dem Finanzamt diesbezüglich mit, dass sie kein Verschulden daran treffe, dass die Abgaben nicht entrichtet worden seien. Neben einer guten Auftragslage sei zu den damaligen Zeitpunkten auch eine erhebliche Anzahl von offenen (Ausgangs-)Rechnungen vorhanden gewesen. Es sei nicht damit zu rechnen gewesen, dass die entsprechenden Auftraggeber ungerechtfertigte Mängelrügen erheben würden, ihrerseits mit den Zahlungen in Verzug geraten und letztlich keinerlei Zahlungen mehr leisten würden. Dies sei auch ausschlaggebend dafür gewesen, dass die Gesellschaft in Konkurs verfallen sei. Als Beweismittel beantragte die Bf die Beschaffung des Konkursaktes sowie ihre Einvernahme.

Zur den wirtschaftlichen Verhältnissen wurde angegeben, dass die Bf in einem Beschäftigungsverhältnis stehe, ihr monatliches Einkommen aber nicht ausreiche, um die Lebenserhaltungskosten zu bestreiten; sie sei auf die Unterstützung ihrer Familie angewiesen. Die Bf sei Miteigentümerin einer mit Pfandrechten massiv belasteten Liegenschaft, auch sei ihre Lebensversicherung vinkuliert. Ansonsten verfüge sie über keine Vermögenswerte oder Barmittel.

In einem weiteren Vorhaltsschreiben vom 23. November 2015 ersuchte die Behörde die Bf zum Zweck des Nachweises der Gläubigergleichbehandlung, für den Zeitraum, in dem die haftungsgegenständlichen Abgabenschuldigkeiten entstanden waren, eine Aufstellung vorzulegen, aus der ersichtlich ist, wie hoch die an den jeweiligen Fälligkeitstagen vorhanden gewesen Mittel, die jeweiligen Verbindlichkeiten und die jeweiligen Zahlungen waren. Zum Nachweis der Richtigkeit der Angaben bat das Finanzamt erneut um Vorlage der entsprechenden Bankkontoauszüge bzw Kassabücher. Dieses Ergänzungsersuchen blieb – nach einem Ersuchen um Fristerstreckung bis Ende Jänner 2016 – inhaltlich unbeantwortet.

In weiterer Folge nahm die belangte Behörde mit dem verfahrensgegenständlichen Haftungsbescheid vom 23. November 2016 die Bf als Haftungspflichtige gemäß §§ 9 iVm 80ff Bundesabgabenordnung (BAO) für aushaftende Abgabenschuldigkeiten der Gesellschaft im Gesamtausmaß von 34.225,31 Euro in Anspruch. Bei den betroffenen Rückständen handelte es sich um Beträge betreffend die Umsatzsteuer, Körperschaftsteuer, Lohnsteuer, Dienstgeberbeiträge samt Zuschlägen sowie diverse Nebenansprüche aus dem Zeitraum 2012 bis 2013.

Zur Begründung führte das Finanzamt aus, die genannten Abgabenschuldigkeiten seien bei der Gesellschaft als uneinbringlich anzusehen. Dies ergebe sich daraus, dass der über das Vermögen der Gesellschaft eröffnete Konkurs mit Beschluss des Landesgerichtes Ort vom tt. Juli 2014 nach der Schlussverteilung gemäß § 139 Insolvenzordnung (IO) aufgehoben worden sei.

Entsprechend der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sei es im Falle der Uneinbringlichkeit der Abgaben bei der Gesellschaft Sache des Geschäftsführers nachzuweisen, weshalb er nicht Sorge getragen habe, dass die Gesellschaft die anfallenden Abgaben rechtzeitig entrichtet hat, widrigenfalls die Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung annehmen dürfe.

Reichten die Mittel zur Befriedigung aller Gläubiger nicht aus, habe der Geschäftsführer dafür zu sorgen, dass die ihm zur Verfügung stehenden Mittel anteilig für die Begleichung aller fälligen Verbindlichkeiten verwendet werden. Die Gleichbehandlung sämtlicher Gläubiger beziehe sich auf die jeweiligen Fälligkeitszeitpunkte einerseits und das Vorhandensein liquider Mittel andererseits. Der Vertreter dürfe hierbei Abgabenschulden nicht schlechter behandeln als die übrigen Schulden. Dem Vertreter obliege 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. Gelingt der Nachweis der Gleichbehandlung nicht, so könne die Haftung für den gesamten uneinbringlichen Abgabenbetrag geltend gemacht werden. Den Vertreter treffe im Haftungsverfahren eine qualifizierte Behauptungs- und Konkretisierungslast. Pauschale Behauptungen, dass die Abgabenbehörde bei der Mittelverteilung nicht benachteiligt worden sei, seien mangels jeder zahlenmäßiger Festlegung zu unkonkret, um der qualifizierten Mitwirkungspflicht des Vertreters an der Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes Rechnung zu tragen. Der bloße Hinweis, dass der Nachweis der Gläubigergleichbehandlung aus dem Konkursakt ersichtlich wäre, gehe ins Leere, da aus dem Konkursakt nur der Status quo zum Zeitpunkt der Konkurseröffnung hervorgehe, nicht aber die in den Zeiträumen zuvor vorhandenen liquiden Mittel und aushaftenden Verbindlichkeiten. Die Bemerkung, die Abgabenbehörde könne die Geschäftsführerin einvernehmen, könne nicht als Beweisangebot gesehen werden, zumal der Ergänzungsvorhalt vom 23. November 2015 unbeantwortet geblieben sei.

Deutliche Anhaltspunkte für eine gänzliche Vermögenslosigkeit der Gesellschaft zu den Fälligkeitstagen der haftungsgegenständlichen Abgaben ergäben sich keine, zumal laut Aktenlage bis zur Konkurseröffnung laufend Umsätze erzielt worden seien, woraus geschlossen werden könne, dass Mittel zur zumindest anteiligen Abgabentrückhaltung vorhanden gewesen seien.

Eine Ausnahme vom Gleichbehandlungsgrundsatz bestehe für die Lohnsteuer. Betreffend die

Lohnsteuer sei die abgabenrechtlich relevante Pflichtverletzung schon gemäß § 78 Abs. 3 Einkommensteuergesetz 1988 gegeben. Reichten die dem Arbeitgeber zur Verfügung stehenden Mittel zur Zahlung des vollen vereinbarten Arbeitslohnes nicht aus, so habe er die Lohnsteuer von dem tatsächlich zur Auszahlung gelangenden niedrigeren Betrag zu berechnen und einzubehalten. In solchen Fällen dürften Löhne somit nicht in voller Höhe ausbezahlt werden und seien anteilig zu kürzen. Die auf den gekürzten Lohnbetrag entfallende Lohnsteuer sei zur Gänze zu entrichten.

Im Rahmen des durchgeführten Vorverfahrens seien die Gründe, die letztendlich zur Insolvenzeröffnung geführt hätten (Erhebung ungerechtfertigter Mangelrügen von Auftraggebern, Ausfälle von erwarteten Zahlungseingängen), geschildert worden. Diesen Ausführungen sei entgegenzuhalten, dass haftungsrelevant nur die Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten sei. Ein Verschulden des Geschäftsführers am Eintritt der Zahlungsunfähigkeit sei für das Haftungsverfahren ebenso wenig von Bedeutung wie ein möglicher Verstoß gegen handels- und strafrechtliche Pflichten oder die Pflicht zur rechtzeitigen Stellung eines Konkursantrages, da die abgabenrechtliche Geschäftsführerhaftung nicht an dieselben Voraussetzungen knüpfe wie die zivilrechtliche.

Da der Nachweis, dass die Bf ohne ihr Verschulden gehindert gewesen sei, für die Entrichtung der Abgaben zu sorgen, nicht erbracht wurde, müsse angenommen werden, dass der Abgabenrückstand durch offenbar schuldhaftes Verhalten nicht entrichtet worden sei. Aus diesem Grund sei die Haftung gegenüber der Bf geltend gemacht worden.

Gegen den Haftungsbescheid vom 23. November 2016 erhob die Bf mit Eingabe vom 27. Dezember 2016 fristgerecht das verfahrensgegenständliche Rechtsmittel der Beschwerde und führte zur Begründung im Wesentlichen aus, dass in den Jahren 2012 und 2013 hohe Verluste entstanden seien. Die Zahlungseingänge seien vor allem dafür aufgewendet worden, Zug um Zug Geschäfte abzuwickeln, insbesondere für Materialeinkäufe, um die vorhandenen Aufträge erfüllen zu können. Hinsichtlich der Liquiditätssituation zu den einzelnen Fälligkeitstagen wurde angekündigt, entsprechende konkrete Zahlen nachzureichen.

In ihrer Beschwerdeergänzung vom 5. April 2017 brachte die Bf zusätzlich vor, dass im Zeitpunkt der Fälligkeit der jeweiligen Abgaben keine ausreichenden liquiden Mittel vorhanden gewesen wären. In den Jahren 2012 bis 2014 hätten sich die Verbindlichkeiten der Gesellschaft wie folgt entwickelt:

Verbindlichkeiten per	01.01.2012	31.12.2012	02.06.2014	Erh. in %
-----------------------	------------	------------	------------	-----------

Lieferantenverbindlichkeiten	-39.973,57	-74.784,02	-276.977,42	692,90%
Finanzamt	-17.730,17	51.216,26	-74.439,61	419,85%
Dienstnehmer	-9.059,75	-12.785,28	-57.798,86	637,97%
Bank	2.630,87	-20.099,20	-51.607,62	-1961,62%
Gemeinde	-840,62	-500,52	-2.479,58	294,97%
NÖ GKK	-10.037,13	-5.895,35	-25.019,99	249,27%
BUAK	-6.262,18	0,00	-14.340,64	229,00%
Gesamt	-81.272,55	-62.848,11	-502.663,72	618,49%

Aus dieser Aufstellung sei ersichtlich, dass sich die Verbindlichkeiten laufend erhöht hätten und dass das Finanzamt gegenüber anderen Gläubigern nicht schlechter gestellt worden sei; im Gegenteil: die Bank- und Lieferverbindlichkeiten sowie die Verbindlichkeiten gegenüber den Dienstnehmern seien viel stärker gestiegen als jene gegenüber den Finanzbehörden. Eine Haftung der Bf komme somit nicht in Frage.

Im Haftungsbetrag seien Lohnsteuerbeträge in Höhe von 7.340,96 Euro enthalten. Der Lohnsteuerabzug sei im Zeitpunkt des Zuflusses von Arbeitslohn vorzunehmen. Betreffend die Haftung für Lohnsteuerbeträge sei anzumerken, dass ein großer Teil der Nettolöhne und -gehälter aufgrund der angespannten Liquiditätsslage nicht bezahlt worden sei und daher auch die Lohnsteuer für diese nicht bezahlten Bezüge nicht fällig gewesen sei. Dies sei aus der obigen Tabelle ersichtlich (Erhöhung der Verbindlichkeiten gegenüber den Dienstnehmern auf knapp 58.000 Euro).

Eine schuldhafte Pflichtverletzung liege insbesondere dann vor, wenn der Geschäftsführer bewusst Abgaben nicht entrichtet, Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten verletzt oder Zahlungserleichterungen durch falsche Angaben erschleicht und in weiterer Folge die Abgabenschuld uneinbringlich wird. Dies sei im vorliegenden Fall nicht gegeben, da die Bf die Steuern und Abgaben nach bestem Wissen berechnet und gemeldet habe.

Aus diesem Grund werde beantragt, den angefochtenen Haftungsbescheid ersatzlos aufzuheben, in eventu den Bescheid aufzuheben und über die Finanzsache nach Verfahrensergänzung neu zu entscheiden.

Im Beschwerdeverfahren vor der belangten Behörde wurde der Bf mit Schreiben vom 11. Juni 2018 aufgetragen, ergänzend eine Aufstellung für den Zeitraum, in dem die haftungsgegenständlichen Abgabenschuldigkeiten entstanden waren, vorzulegen, aus der ersichtlich ist, wie hoch die an den jeweiligen Fälligkeitstagen vorhanden gewesenen Mittel, die jeweiligen Verbindlichkeiten und die jeweiligen Zahlungen waren. Weiters wurde um ergänzende Angaben gebeten, welche Lohn- bzw Gehaltsauszahlungen für die Monate November 2012 bis März 2013 tatsächlich noch vorgenommen wurden und zum Nachweis um Vorlage entsprechender Unterlagen (zB Lohnkonten) ersucht.

Die Bf übermittelte dem Finanzamt daraufhin am 8. Juli 2018 eine (weitere) ergänzende Eingabe zur Beschwerde und verwies darin auf die Tatsache, dass im Konkursverfahren der

Gesellschaft vom Masseverwalter keine Anfechtungen vorgenommen worden seien. Das liege daran, dass innerhalb des Zeitraumes von 6 Monaten vor der Konkurseröffnung per tt. Juni 2013 keine Zahlungen vorgenommen worden seien, die einen Hinweis auf eine Ungleichbehandlung von Gläubigern ergeben hätten. Auch im Rahmen der Berichts- und Prüfungstagsatzung vor dem zuständigen Landesgericht sei dieses Thema erörtert worden und von den Gläubigerschutzverbänden zur Kenntnis genommen worden, dass keine Anfechtungen bestünden. Die Prüfung des Masseverwalters habe somit ergeben, dass im betreffenden, hier (auch) relevanten Zeitraum seitens der Bf keine Zahlungen vorgenommen worden seien, die als Gläubigerungleichbehandlung zu bewerten gewesen wären.

Im Übrigen wurde auf das Schreiben der Bf vom 5. April 2017 und die darin enthaltene Aufstellung verwiesen. Hinsichtlich des von der belangten Behörde abverlangten Liquiditätsstatus wurde um Fristerstreckung bis Ende September 2018 ersucht.

Nachdem die Bf einen Liquiditätsstatus der Gesellschaft nicht nachgereicht hatte, erledigte das Finanzamt die Beschwerde mit abweisender Beschwerdeentscheidung vom 26. Februar 2019. In der Bescheidbegründung hielt die belangte Behörde ua erneut fest, dass den Vertreter im Haftungsverfahren eine qualifizierte Behauptungs- und Konkretisierungslast treffe. Die vorgelegte Aufstellung betreffend die Entwicklung der Verbindlichkeiten von 1. Jänner 2012 bis 2. Juni 2014 reiche für sich alleine nicht aus, um den Nachweis der Gläubigergleichbehandlung zu erbringen, da daraus nicht ersichtlich sei, wie hoch die an den jeweiligen Fälligkeitstagen vorhanden gewesen Mittel, die jeweiligen Verbindlichkeiten und die jeweiligen Zahlungen gewesen seien. Nähere Präzisierungen seien nicht erfolgt, insbesondere sei der mit Ergänzungsvorhalt vom 11. Juni 2018 abverlangte Liquiditätsstatus zu den Fälligkeitstagen der haftungsrelevanten Abgaben nicht erbracht worden.

Dem Vorbringen der Bf, dass eine Überprüfung des Masseverwalters ergeben hätte, dass keine Zahlungen vorgenommen worden seien, welche als Gläubigerungleichbehandlung zu werten gewesen wären, also keine Anfechtungstatbestände festgestellt worden seien, sei zu entgegnen, dass nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes der Geschäftsführer die dem Abgabengläubiger gegenüber bestehende Pflicht zur zumindest anteiligen Tilgung der Abgabensforderungen auch verletzt, wenn er das Gebot quotenmäßiger Befriedigung der offenen Forderungen insoweit nicht beachtet, als er keinem der Gesellschaftsgläubiger auch nur anteilig Zahlung leistet. Da in einer Gleichbehandlung der Abgabenschulden nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes keine im "status kridae" unzulässige Gläubigerbevorzugung gesehen werden kann, erweise sich auch der Hinweis auf eine allfällige Anfechtung als nicht zielführend. Aus dem Vorliegen eines Anfechtungstatbestandes im Sinne der Insolvenzordnung ergebe sich keineswegs zwingend, dass der zur Haftung herangezogene Geschäftsführer die Abgabenbehörde insgesamt bevorzugt befriedigt hätte. Weiters sei festzuhalten, dass die Frage, ob bzw inwieweit Zahlungen nach der Bestimmung der Insolvenzordnung unwirksam oder anfechtbar gewesen wären oder nicht, ausschließlich im

Konkursverfahren zu prüfen sei. Die im Abgabungsverfahren zu prüfende Frage, ob der Abgabengläubiger gegenüber anderen Gläubigern nicht benachteiligt wurde, bleibe davon unberührt.

Deutliche Anhaltspunkte für eine gänzliche Vermögenslosigkeit der Gesellschaft zu den Fälligkeitstagen der haftungsgegenständlichen Abgaben hätten sich laut Aktenlage nicht ergeben, zumal im haftungsgegenständlichen Zeitraum laufend Umsätze erzielt worden seien, woraus geschlossen werden könne, dass Mittel zur zumindest anteiligen Abgabentrachtung vorhanden gewesen seien.

Zum Vorbringen der Bf, dass aufgrund der angespannten Liquiditätslage ein Großteil der Löhne und Gehälter nicht mehr ausbezahlt worden seien, hielt das Finanzamt fest, dass diesbezüglich keine ergänzenden Ausführungen gemacht worden seien. Insbesondere habe die Bf trotz ausdrücklichen Ersuchens nicht bekanntgegeben, bis wann die Löhne bzw Gehälter ausbezahlt worden seien.

Mit fristgerechter Eingabe vom 9. März 2019 beantragte die Bf die Vorlage ihrer Beschwerde an das Bundesfinanzgericht. Der Vorlageantrag enthielt ansonsten kein weiteres Vorbringen. In inhaltlicher Hinsicht wurde iZm einem Antrag auf Aussetzung der Einhebung lediglich ausgeführt, dass die Bf derzeit über keine Arbeit und daher über kein regelmäßiges Einkommen verfüge und auf die Unterstützung ihrer Familie angewiesen sei.

Am 11. Juni 2019 legte die belangte Behörde die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor und beantragte eine abweisende Erledigung.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Entscheidungsrelevanter Sachverhalt

Die X-GmbH wurde mit Errichtungserklärung vom 23. April 2007 gegründet und am 24. Mai 2007 unter der Firmenbuchnummer xxxxxx im Firmenbuch eingetragen. Mit Beschluss des Landesgerichtes Ort vom tt. Juni 2013 wurde über das Vermögen der Gesellschaft der Konkurs eröffnet und am 4. Juli 2013 die Schließung des Unternehmens angeordnet. Mit Beschluss des Gerichtes vom tt. Juli 2014 wurde der Konkurs nach der Schlussverteilung mit einer Quote von ca 3,4 % aufgehoben. Am tt. Mai 2015 wurde die Gesellschaft gemäß § 40 Firmenbuchgesetz (FBG) im Firmenbuch wegen Vermögenslosigkeit von Amts wegen gelöscht.

Die Bf war seit Gründung der X-GmbH Alleingesellschafterin und alleinige Geschäftsführerin der Gesellschaft.

Zum Zeitpunkt der Erlassung des Haftungsbescheides bestanden gegenüber der Gesellschaft offene Abgabenansprüche iHv insgesamt 71.182,72 Euro

Mit dem angefochtenen Haftungsbescheid vom 23. November 2016 wurde die Bf für aushaftende Abgabenschuldigkeiten der Gesellschaft iHv insgesamt 34.255,31 Euro in Anspruch genommen. Betroffen waren Abgabenansprüche hinsichtlich der Umsatzsteuer, Körperschaftsteuer, Lohnsteuer, Dienstgeberbeiträge, Zuschläge zum Dienstgeberbeitrag, Säumniszuschläge, Verspätungszuschläge, Pfändungsgebühren und Barauslagenersätze aus dem Zeitraum 2012 bis 2013. Die Fälligkeitstage der betroffenen Abgaben lagen zwischen dem 15. November 2012 und dem 17. Juni 2013.

Dem streitgegenständlichen Bescheid liegen folgende Abgabenschuldigkeiten zugrunde:

Abgabenart	Zeitraum	Betrag
Umsatzsteuer	10/2012	3.651,92
Umsatzsteuer	11/2012	3.425,03
Umsatzsteuer	12/2012	3.938,46
Umsatzsteuer	01/2013	1.250,24
Umsatzsteuer	02/2013	547,88
Umsatzsteuer	04/2013	9.334,46
Lohnsteuer	11/2012	1.461,75
Lohnsteuer	12/2012	1.667,61
Lohnsteuer	01/2013	795,61
Lohnsteuer	02/2013	708,53
Lohnsteuer	03/2013	703,18
Lohnsteuer	04/2013	884,55
Lohnsteuer	05/2013	1.119,73
Körperschaftsteuer	10-12/2012	412,19
Körperschaftsteuer	01-03/2013	240,43

Dienstgeberbeitrag	11/2012	586,40
Dienstgeberbeitrag	12/2012	818,72
Dienstgeberbeitrag	01/2013	266,22
Dienstgeberbeitrag	02/2013	290,56
Dienstgeberbeitrag	03/2013	385,42
Dienstgeberbeitrag	04/2013	371,91
Dienstgeberbeitrag	05/2013	405,36
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	11/2012	52,12
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	12/2012	72,77
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	01/2013	23,67
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	02/2013	25,83
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	03/2013	34,26
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	04/2013	33,06
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	05/2013	36,04
Verspätungszuschlag	11/2012	171,25
Verspätungszuschlag	12/2012	196,92
Pfändungsgebühr	2013	122,33
Barauslagenersatz	2013	0,60
Säumniszuschlag 1	2012	73,04
Säumniszuschlag 1	2013	147,27
Summe		34.255,31

Die im Konkursverfahren der Gesellschaft erzielte Quote von 3,44 % wurde bei den aufgelisteten Abgaben bereits berücksichtigt.

Mit Bescheid vom 14. Juni 2019 über die Löschung von Abgabenschuldigkeiten wurden die restlichen, nicht von der Vertreterhaftung umfassten Abgaben iHv insgesamt 36.927,40 Euro vom Finanzamt infolge Uneinbringlichkeit gemäß § 235 Abs. 1 Bundesabgabenordnung (BAO) gelöscht.

Beweiswürdigung

Die Sachverhaltsfeststellungen sind unstrittig und gründen sich auf die vorgelegten Akten, den elektronischen Steuerakt sowie die Urkundensammlung des Firmenbuchs und die Ediktsdatei des Justizministeriums.

Rechtsgrundlagen und rechtliche Beurteilung

Im vorliegenden Fall kommen folgende rechtliche Bestimmungen zur Anwendung:

Gemäß § 9 Abs. 1 Bundesabgabenordnung (BAO) haften die in den §§ 80ff 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.

Gemäß § 7 Abs. 2 BAO erstrecken sich persönliche Haftungen auch auf Nebenansprüche, wie beispielsweise Stundungszinsen, Aussetzungszinsen, Säumniszuschläge und die Kosten (Gebühren und Auslagenersätze) des Vollstreckungs- und Sicherungsverfahrens.

Voraussetzungen für die Haftung gemäß § 9 Abs. 1 BAO sind die Stellung als Vertreter der Gesellschaft, eine Abgabeforderung gegen den Vertretenen, die Uneinbringlichkeit dieser Abgabeforderung, eine abgabenrechtliche Pflichtverletzung des Vertreters und dessen Verschulden an dieser Pflichtverletzung sowie die Ursächlichkeit der Pflichtverletzung für die Uneinbringlichkeit.

Unbestritten ist, dass der Bf als vertretungsbefugter Geschäftsführerin der Abgabepflichtigen ab Gründung der Gesellschaft bis zur Eröffnung des Konkursverfahrens am tt. Juni 2013 die Erfüllung der abgabenrechtlichen Pflichten der Gesellschaft oblag.

Mit Erlassung des Haftungsbescheides am 23. November 2016 bestanden Abgabenschuldigkeiten der Gesellschaft iHv insgesamt 71.182,72 Euro.

Mit Beschluss des Landesgerichtes Ort vom tt. Juli 2014 wurde der am tt. Juni 2013 über das Vermögen der Gesellschaft eröffnete Konkurs nach der Schlussverteilung aufgehoben. In weiterer Folge wurde die Gesellschaft am tt. Mai 2015 im Firmenbuch wegen Vermögenslosigkeit von Amts wegen gelöscht. Damit steht die Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben bei der Primärschuldnerin fest.

Für die Haftung nach § 9 BAO ist nur die Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten von Bedeutung (zB VwGH 18.10.1995, 91/13/0037, 91/13/0038; 02.07.2002, 96/14/0076). Zu den abgabenrechtlichen Pflichten des Vertreters gehört insbesondere dafür zu sorgen, dass die Abgaben entrichtet werden. Wird eine Abgabe nicht entrichtet, weil der Vertretene überhaupt keine liquiden Mittel hat, so verletzt der Vertreter dadurch keine abgabenrechtliche Pflicht (zB VwGH 07.12.2000, 2000/16/0601; 26.11.2002, 99/15/0249).

Dazu ist festzuhalten, dass dem Steuerkonto der Gesellschaft im haftungsrelevanten Zeitraum keine (Teil-)Zahlungen hinsichtlich der streitgegenständlichen Abgabenschuldigkeiten entnommen werden konnten. Die Bf hat auch nicht vorgebracht, dass die Gesellschaft zu den Fälligkeitszeitpunkten der jeweiligen Abgaben zahlungsunfähig war, sondern angegeben, dass die Primärschuldnerin über nicht ausreichende Mittel verfügte. Diese Mittel wurden va für Materialeinkäufe im Rahmen von Zug um Zug Geschäften verwendet.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist es Aufgabe des Geschäftsführers darzutun, weshalb er nicht dafür habe Sorge tragen können, dass die Gesellschaft die angefallenen Abgaben entrichtet hat, widrigenfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung angenommen werden darf. Reichen die Mittel zur Begleichung aller Verbindlichkeiten der Gesellschaft nicht aus, so hat der Vertreter nachzuweisen, dass die vorhandenen Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet wurden, andernfalls haftet der Geschäftsführer für die nicht entrichteten Abgaben der Gesellschaft. Eine Bevorzugung eines einzelnen Gläubigers oder einiger Gläubiger stellt somit eine schuldhafte Pflichtverletzung durch den Vertreter dar, sofern dieses Verhalten eine Verkürzung der Abgaben bewirkt hat (vgl VwGH 22.09.1999, 96/15/0049). 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. 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 (vgl VwGH 30.10.2001, 98/14/0142).

Betreffend die Verschuldensfrage obliegt dem Vertreter kein negativer Beweis, sondern die konkrete (schlüssige) Darstellung der Gründe, die der gebotenen rechtzeitigen Abgabentrichtung entgegenstanden (sogenannte qualifizierte Behauptungs- und

Konkretisierungslast laut VwGH 25.10.1996, [93/17/0280](#); 20.07.1999, [97/13/0236](#); 28.04.2004, [99/14/0120](#)).

Im vorliegenden Fall hat die belangte Behörde die Bf sowohl in dem der Erlassung des Haftungsbescheides vorangegangenen Vorhalteverfahren als auch im eigentlichen Beschwerdeverfahren mehrfach aufgefordert, die notwendigen Beweismittel und Präzisierungen der vorgebrachten Entlastungsbehauptungen vorzulegen. Die Bf ist der ihr obliegenden qualifizierten Mitwirkungspflicht aber nur unzureichend bzw teilweise gar nicht nachgekommen.

Mit der Beschwerdeverentscheidung vom 26. Februar 2019 ist die belangte Behörde inhaltlich vollständig auf das Vorbringen in der Beschwerde eingegangen. Diese Ausführungen haben nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes für das verwaltungsgerichtliche Verfahren Vorhaltscharakter. Es ist Sache des Abgabepflichtigen, sich im Vorlageantrag mit dem Ergebnis von in der Beschwerdeverentscheidung inhaltlich mitgeteilten Ermittlungen auseinander zu setzen und die daraus gewonnenen Feststellungen zu widerlegen. Im Vorlageantrag vom 9. März 2019 wurde aber auf die Ausführungen des Finanzamtes insofern nicht reagiert, als keine Gegenargumente oder -behauptungen mit allfälligen Nachweisen oder zumindest Glaubhaftmachung vorgebracht wurden.

So wurde die Bf im Zuge des Haftungs- bzw Beschwerdeverfahrens mehrmals aufgefordert, einen Liquiditätsstatus der Gesellschaft zu den Fälligkeitstagen der haftungsgegenständlichen Abgaben vorzulegen (insbesondere mit Vorhalt vom 11. Juni 2018 und in der Beschwerdeverentscheidung vom 26. Februar 2019). Berechnungen, dass der Abgabengläubiger gegenüber anderen Gläubigern bei der Entrichtung von Verbindlichkeiten nicht benachteiligt worden ist, hat die Bf aber bis dato nicht vorgelegt. Die Bf hat lediglich in ihrer Eingabe vom 5. April 2017 eine Aufstellung der Verbindlichkeiten der Gesellschaft gegenüber den diversen Kreditoren(-gruppen), wie Lieferanten, Finanzamt, Dienstnehmer, Bank etc, zu den Stichtagen 1. Jänner 2012, 31. Dezember 2012 und 2. Juni 2014 vorgelegt. Diese Aufstellung enthält jedoch keine Angaben über die vorhandenen liquiden Mittel zu diesen Zeitpunkten sowie den Empfängern bzw der Höhe der erfolgten Zahlungen in den Zeiträumen dazwischen. Somit handelt es sich dabei nicht um die erforderliche Gegenüberstellung der fälligen Gesamtverbindlichkeiten zu den vorhandenen liquiden Mitteln an den jeweiligen Fälligkeitstagen der haftungsgegenständlichen Abgaben.

Im Übrigen stellt die bloße Behauptung, es habe keine Gläubigerbevorzugung gegeben, keine ausreichend konkrete, sachbezogene Behauptung dar, die der der Bf obliegenden besonderen Behauptungs- und Beweislast genügt (vgl VwGH 20.04.1999, 94/14/0147).

Da die Bf somit nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes den Nachweis der Gläubigergleichbehandlung nicht erbracht hat, hat die belangte Behörde zu Recht den gesamten aushaftenden Betrag (abzüglich der Konkursquote) in die Haftung einbezogen.

Weiters hat die Bf vorgebracht, dass der Masseverwalter im Rahmen des Insolvenzverfahrens der Gesellschaft keine Anfechtungsansprüche wegen möglicher Gläubigerbegünstigung geltend gemacht hat. Aus dem Nichtvorliegen eines Anfechtungstatbestandes im Sinne der Insolvenzordnung (IO) ergibt sich aber keineswegs zwingend, dass der zur Haftung herangezogene Geschäftsführer die Abgabenbehörde insgesamt gleichbehandelt hat, da sich die Anfechtungsbestimmungen der IO vor allem gegen kurz vor der Konkurseröffnung (vgl die Frist von 60 Tagen gemäß § 30 Abs. 1 IO) vorgenommene Vermögensverschiebungen zu Gunsten einzelner Gläubiger richten.

Ob bzw inwieweit von den Vertretern geleistete Zahlungen wegen Begünstigung von Gläubigern rechtsunwirksam bzw anfechtbar gewesen wären, ist nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes im Haftungsverfahren nicht zu prüfen. Die im Haftungsverfahren zu beantwortende Frage, ob der Abgabengläubiger gegenüber anderen Gläubigern nicht benachteiligt wurde, bleibt davon unberührt (VwGH 26.05.2004, 2001/08/0043).

Mangels Behauptung und Nachweis des Ausmaßes der quantitativen Unzulänglichkeit der zu den Fälligkeitszeitpunkten der Abgaben zur Verfügung stehenden Mittel, kommt eine Beschränkung der Haftung auf einen Teil der uneinbringlichen Abgabenschulden im vorliegenden Fall nicht in Betracht.

Zur Haftung für die Lohnsteuer der Zeiträume 11/2012 bis 05/2013 wird auf die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes verwiesen, wonach für aushaftende Abfuhrabgaben wie die Lohnsteuer eine Ausnahme vom Gleichheitsgrundsatz gilt und grundsätzlich die gesamten Beträge herangezogen werden können (VwGH 29.01.2004, 2000/15/0168). Wird die Lohnsteuer nicht einbehalten und an das Finanzamt abgeführt, so ist ungeachtet der wirtschaftlichen Schwierigkeiten der Gesellschaft von einer schuldhaften Pflichtverletzung des Geschäftsführers auszugehen. Es fällt einem Vertreter im Sinne des § 80 BAO als Verschulden zur Last, wenn er Löhne auszahlt, aber die darauf entfallende Lohnsteuer nicht an das Finanzamt entrichtet (VwGH 18.10.1995, 91/13/0037, 0038; 21.01.2004, 2002/13/0218; 15.12.2004, 2004/13/0146).

Die Lohnsteuer für die betroffenen Monate 11/2012 bis 05/2013 wurde am Abgabenkonto der Gesellschaft gemeldet aber nicht entrichtet. Gegen die Höhe der gemeldeten Beträge wurde im Beschwerdeverfahren lediglich vorgebracht, dass ein großer Teil der Nettolöhne und Nettogehälter aufgrund der angespannten Liquiditätslage nicht ausbezahlt worden sei und daher auch keine Lohnsteuer angefallen sei. Diesbezüglich wurde auf die Erhöhung der Verbindlichkeiten der Gesellschaft gegenüber ihren Dienstnehmern laut obiger Aufstellung verwiesen.

Zu diesem Vorbringen ist – wie zum Liquiditätsstatus – auf die Tatsache hinzuweisen, dass die Bf im Beschwerdeverfahren von der belangten Behörde aufgefordert worden ist, darzulegen, ab wann keine Löhne bzw Gehälter mehr ausbezahlt wurden (vgl wiederum Vorhalt vom 11.

Juni 2018 bzw Beschwerdeverentscheidung vom 26. Februar 2019, der nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes Vorhaltscharakter zukommt).

Die Bf hat dazu keine näheren Angaben gemacht oder allfällige Beweismittel vorgelegt. Aus der vorgelegten Aufstellung der Verbindlichkeiten gegenüber Dienstnehmern (9.059,75 Euro per 01.01.2012; 12.785,28 Euro per 31.12.2012; 57.798,86 Euro per 02.06.2014) lassen sich keine Schlussfolgerungen ableiten, welche Löhne und Gehälter in welcher Höhe und in welchem Zeitraum nicht oder nur zum Teil ausbezahlt worden sind. Es liegt daher kein Anlass für eine Reduzierung der gemeldeten Lohnabgaben vor.

Infolge der schuldhaften Pflichtverletzung der nicht den Abgabenvorschriften entsprechenden Entrichtung der Abgaben der Primärschuldnerin durch die Bf konnte das Finanzamt nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 17.05.2004, 2003/17/0134) auch davon ausgehen, dass diese Pflichtverletzungen Ursache für die Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben war.

Auf Grund des Vorliegens der gesetzlichen Voraussetzungen des § 9 Abs. 1 BAO erfolgte somit die Inanspruchnahme der Bf als Haftungspflichtige für die Abgabenschuldigkeiten der Gesellschaft im Ausmaß von 34.255,31 Euro grundsätzlich zu Recht.

Die Geltendmachung einer Haftung ist aber in das Ermessen der Abgabenbehörde gestellt. Die belangte Behörde hat diesbezüglich im Haftungsbescheid festgehalten: *„Da der Nachweis, dass Sie ohne Ihr Verschulden gehindert waren, für die Entrichtung der Abgaben zu sorgen, nicht erbracht werden konnte, muss angenommen werden, dass der Abgabenrückstand durch Ihr offenbar schuldhaftes Verhalten nicht entrichtet worden ist. Aus diesem Grunde wurde die Haftung gegen Sie geltend gemacht.“* Damit hat das Finanzamt sowohl das Verschulden als auch das Ermessen zum Ausdruck gebracht.

Die im Rahmen des § 224 BAO zu treffende Ermessensentscheidung iSd § 20 BAO wurde von der belangten Behörde innerhalb der vom Gesetzgeber gezogenen Grenze nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung der in Betracht kommenden Umstände getroffen.

Wesentliches Ermessenskriterium ist im gegenständlichen Fall die Vermeidung eines endgültigen Abgabenausfalls. 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 betreffenden Abgaben bei der Primärschuldnerin uneinbringlich sind (VwGH 25.06.1990, 89/15/0067).

Zu der angegebenen schlechten wirtschaftlichen Lage der Bf ist schließlich darauf hinzuweisen, dass nicht ausgeschlossen werden kann, dass sich die Vermögenslage in Zukunft verbessert (vgl VwGH 28.11.2002, 97/13/0177). Im Übrigen stehen die wirtschaftliche Situation sowie das fehlende Einkommen der Bf in keinem erkennbaren Zusammenhang mit der Geltendmachung der Haftung (vgl VwGH 25.06.1990, 89/15/0067).

Aus den dargelegten Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Unzulässigkeit einer ordentlichen 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 liegt keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor, da das Erkenntnis der angeführten ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes folgt. Eine ordentliche Revision ist daher nicht zulässig.

Wien, am 11. November 2020