

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. ***8*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, vertreten durch ***7*** Steuerberatungsgesellschaft mbH, über die Beschwerde vom 30. Oktober 2015 gegen den Bescheid des Finanzamtes vom 1. Oktober 2015 betreffend Haftung gemäß § 9 Bundesabgabenordnung (BAO) zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert. Der Beschwerdeführer wird für Normverbrauchsabgabe September 2014 in Höhe von Euro 3.406,88 zur Haftung herangezogen.

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

Entscheidungsgründe

Die Firma ***6*** GmbH wurde am 4. April 2012 errichtet. Der Beschwerdeführer war Gesellschafter und selbständig vertretungsbefugter Geschäftsführer. Gegenstand des Unternehmens war der Handel und die Reparatur von Motorrädern einer bestimmten Marke an 2 Standorten in ***1*** und ***2***. Über die ***6*** GmbH wurde mit Beschluss des Landesgerichts K. vom 23.10.2014 das Konkursverfahren eröffnet. Ursache des Konkurses waren ausbleibende finanzielle Stützungen durch den Hersteller (Importeur der Motorräder) bzw. dessen Hausbank und die gescheiterten Verhandlungen über die Margen bei den Motorrädern. Die Miete für eine 600m² große Halle in V. betrug Euro 7.708,00 (Verkauf, Reparatur). Die Miete für die Halle in S betrug Euro 4.440,00. An den Motorrädern bestand ein Aussonderungsrecht des Herstellers (Importeurs). Das Unternehmen war seit 15.09.2014 geschlossen, die Mitarbeiter haben ihren Austritt erklärt. Zum Zeitpunkt der Schließung des Unternehmens hafteten die Löhne des Monats September 2014 bis zur Konkurseröffnung aus. Sämtliche Zahlungen davor wurden ordnungsgemäß erbracht (Antrag Konkurseröffnung v. 22.10.2014 Schriftsatz Dr. ***5***).

Die größten Gläubiger waren die ***3*** Bank GmbH mit Forderungen iHv Euro 420.290,52 und iHv Euro 614.770,55 (Forderungsanmeldungsverzeichnis, ON 4 u. 14); die ***4*** mit

Forderungen iHv Euro 290.062,87 (ON 19); das Finanzamt mit Forderungen iHv Euro 225.734,77 (ON 77). Die Mitarbeiter meldeten über den Insolvenzverband für ArbeitnehmerInnen ***1*** die Lohnforderungen für den Monat September mitsamt den bezugshabenden Urlaubs- und Weihnachtssonderzahlungen für Juli bis 23.10.2014 (ON 27 bis ON 39, ON 45 bis 47, ON 59) an. Die ***3*** GmbH meldete weitere Forderungen iHv Euro 41.099,29 (ON 50) an.

Die angemeldeten Forderungen umfassten va die Lieferung von 55 Motorrädern, Ersatzteilen, Strombezug und Miete. Die Miete für die Verkaufshalle in S für den Monat Oktober 2014 mitsamt Strom (04-09/2014) und Betriebskosten iHv insgesamt Euro 11.840,93 wurde nicht mehr bezahlt (ON 40). Die Mieten für den Monat Oktober 2014 wurden im Insolvenzverfahren geltend gemacht.

Rechnungen (Reifenlieferanten, Werbung, Kaffeedienstleister, Kopiershop, etc.) wurden zum Teil ab Juli 2014 nicht mehr bezahlt (Verzeichnis der Forderungsanmeldungen, Insolvenzakt).

Aus dem Verteilungsentwurf des Masseverwalters ergaben sich anerkannte Konkursforderungen in Höhe von Euro 1.714.268,27. Das Guthaben nach Verwertung der Fahrnisse (Warenlager, Werkzeug-, Büroausstattung; Ersatzteile, Bekleidung, etc.) betrug Euro 90.127,73. Die Verteilungsquote betrug 5,26% (Berichtigter Verteilungsentwurf d. Insolvenzverwalters v.07.07.2015).

Die Quote wurde bei der geltend gemachten Haftung für die Normverbrauchsabgabe zu Gunsten des Bf. berücksichtigt.

Das Finanzamt forderte den Beschwerdeführer (im Folgenden: Bf.) mit Schriftsatz vom 29.06.2015 um Darlegung der Umstände, welche zur Nichtentrichtung der Abgaben geführt haben, auf.

Vorhaltsbeantwortung:

Der Bf. teilte dazu schriftlich mit, dass am 23.10.2014 über die GmbH das Insolvenzverfahren eröffnet worden ist. Der Abgabenrückstand habe sich in den Monaten Juli bis Oktober entwickelt und zum 31.10.2014 Euro 92.896,97 betragen. Aus der beiliegenden Berechnungsaufstellung lasse sich eine eventuelle Gläubigerbenachteiligung errechnen. Zusätzlich werden tabellarisch die Veränderung der Banksalden dargestellt. Aus den vorgelegten Berechnungen für den Monat Juli bis Oktober (07-10/2014) ergebe sich die monatliche Zahlungsquote pro Gläubigerkategorie (Finanzamt, L&L, Dienstnehmer, GKK, Magistrat). Schriftlich wurde wie folgt ausgeführt:

“Durch diese monatsgenaue Berechnung ergibt sich letztlich eine durchschnittliche Befriedigungsquote der anderen Gläubiger (L&L 15,87%, GKK 34,10%; Magistrat 27,36%; Dienstnehmer 44,81%). Der Durchschnitt dieser Quoten (ds 30,54%) wurde dann der Zahlungsquote für das Finanzamt (52,47%) gegenübergestellt und auf diesem Wege die Höhe

der Quotenbenachteiligung ermittelt. Im vorliegendem Fall ist laut vorliegender Berechnung keine Benachteiligung des Finanzamtes eingetreten.“

Rechtlich sehe man sich durch diese Berechnungsmethode mit der Rechtsprechung des UFS im Einklang stehend; verwiesen wurde auf die Erkenntnisse GZlen.: RV/1907-W/07 und RV/1409-L/07.

Mit dem angefochtenen **Bescheid** vom 01.10.2015 zog das Finanzamt den Bf. gemäß § 9 Bundesabgabenordnung (BAO) zur Haftung für die uneinbringlichen Normabgaben 09/2014 iHv Euro 37.854,24 und 10/2014 iHv Euro 10.831,13 heran. Begründend wurde auf die Rechtslage verwiesen. Da die Abgaben nachweislich uneinbringlich wären, erfolge die Heranziehung zur Haftung zu Recht.

In der **Beschwerde** vom 30.10.2015 wurde das bisherige Vorbringen betreffend dem Vorhalt eingehend wiederholt. Auf den Umstand einer berechneten Quote wurde verwiesen. Kritisiert wird, dass sich das Finanzamt mit der tabellarischen Darstellung der Zahlungen im Zeitraum Juli bis Oktober 2014 (vor Konkurseröffnung) nicht auseinandergesetzt hat.

Aus der übermittelten Tabelle für die Monatsenden 31.07.2020, 31.08.2020, 30.09.2020 und 31.10.2020 ergeben sich nachstehende Zahlungen und quotenmäßige Befriedigungen. Es leiten sich folgende Quoten ab:

	31.07.2020	31.08.2020	30.09.2020	31.10.2020
Finanzamt-AB:	98.925,64	1.810,17	74,00	61.963,20
Abgabenschuld	97.365,39	48.923,03	69.416,91	30.933,73
Gesamt	196.291,03	50.733,30	69.342,91	92.896,93
Zahlung	194.480,56	50.807,20	7.379,71	0
Endbestand	1.810,17	74,00	61.963,20	92.896,93
FA - Quote:	99,07	100,15	10,64	0
L und L – AB	825.351,76	907.745,54	772.159,90	845.314,96
ER	408.039,80	150.361,38	167.669,73	27.250,23
Zahlung	325.646,02	285.947,02	94.514,67	0
Endbestand	907.745,54	772.159,90	845.314,96	818.064,73
L+L Quote:	26,40	27,02	10,06	0
Löhne Quote	88,27	90,98	0	0
GKK Quote	55,50	35,44	45,47	0

Bank-Verbindlichkeit	291.653,99	308.001,94	329.481,73	389.261,97
Quote-Bank		5,61	6,97	18,14

Aus dieser zusammengefassten Tabelle leitet der Bf. über den Zeitraum von **vier Monaten** folgende Zahlungsquoten (Schuld/Zahlung) ab:

Finanzamt: 52,47%,

Lieferungen & Leistungen: 15,87%,

Löhne & Gehälter: 44,81%,

Krankenkasse: 34,10%,

Magistrat: 34,10%.

Die durchschnittliche Zahlungsquote der letzten vier Monate hinsichtlich dieser angeführten Gläubiger liege bei 30,54%. Diese durchschnittliche Quote an Zahlungen sei deutlich geringer als die Quote der an das Finanzamt geleisteten Zahlungen, sodass sich daraus eine Benachteiligung des Abgabengläubigers nicht ableiten lässt.

Der Banksaldo bei der *****4***** stieg im Zeitraum Juli bis Oktober 2014 wie folgt an:

Konto 1	213.573,99	229.921,94	251.401,73	311.181,97
Konto 2	78.080,00	78.080,00	78.080,00	78.080,00
Summe	291.653,99	308.001,94	329.481,73	389.261,97

Das Finanzamt wies mit **Beschwerdevorentscheidung** vom 04.11.2015 die Beschwerde als unbegründet ab und darauf hin, dass die Normverbrauchsabgabe der Monate Juli 2014 und August 2014 entgegen dem Beschwerdevorbringen nicht der dargestellten Quotenregelung unterliege. Die Nova sei als Abfuhrabgabe *vollständig vereinnahmt* worden und daher abzuführen gewesen. Verwiesen wurde auf die Bestimmung des § 76 Einkommensteuergesetz, wonach die Nichtentrichtung von Lohnsteuer eine Pflichtverletzung darstelle.

Im **Vorlageantrag** wies der Bf. nochmals darauf hin, dass die tabellarische Darstellung der geleisteten Zahlungen im Verhältnis zu den Anfangsbeständen der Verbindlichkeiten in den jeweiligen Monaten Juli, August, September und Oktober den Schluss begründe, dass eine Schlechterstellung des Finanzamtes nicht stattgefunden hat. Beantragt wurde die Durchführung einer mündlichen Verhandlung.

In der *mündlichen Verhandlung* bekräftigten der Bf. und sein steuerlicher Vertreter, dass eine Gläubigerbenachteiligung nicht stattgefunden habe. Bis August 2014 habe die GmbH sämtliche Zahlungen ordnungsgemäß leisten können. Der Geschäftsführer sei mit dem Generalimporteur in Verhandlung über bessere Margen beim Einkauf und Verkauf der Motorräder gestanden, doch seien die schriftlich in Aussicht gestellten besseren Konditionen letztlich nicht gewährt worden, sodass das Unternehmen im Oktober den Konkursantrag habe stellen müssen. Bis dahin habe in der Sache zu Recht die begründete Hoffnung auf eine Verbesserung der wirtschaftlichen Rahmenbedingungen bestanden.

Der Geschäftsführer habe das Finanzamt keineswegs schlechter stellen wollen und bis zum Schluss versucht, allen Verpflichtungen und Zahlungen nachzukommen. Er habe geglaubt, dass er sämtliche Zahlungen noch leisten und nachholen werde können.

Zwischen den Parteien besteht Übereinstimmung darin, dass die GmbH im Oktober 2014 endgültig zahlungsunfähig gewesen ist. Die Heranziehung zur Haftung für Abgaben mit der Fälligkeit Monate Oktober 2014 werde somit außer Streit gestellt.

Das Finanzamt beantragte im Übrigen die Abweisung der Beschwerde, während der Bf. vollinhaltlich die Stattgabe der Beschwerde beantragte.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Gemäß § 9 Abs. 1 BAO haften die in den §§ 80 ff. 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. Die in § 80 BAO dem Vertreter auferlegten Pflichten umfassen auch die rechtzeitige Entrichtung der für die Gesellschaft anfallenden Abgaben (VwGH 03.09.2008, 2006/13/0121). Abgabenrechtliche Pflichten wurden nicht erfüllt, wenn Abgaben, die zu entrichten gewesen wären, nicht entrichtet worden sind (VwGH 16.12.1999, 96/15/0104).

Über die Primärschuldnerin, deren alleiniger selbständig vertretungsbefugter Geschäftsführer der Beschwerdeführer gewesen ist wurde mit Beschluss des Landesgerichtes am 23.10.2014 das Konkursverfahren eröffnet (Auszug Insolvenzdatei). Der Konkurs wurde mit Beschluss vom 12.08.2015 aufgehoben und die Funktion des Masseverwalters im FB gelöscht.

Damit steht fest, dass die Abgabenschuldigkeiten bei der Primärschuldnerin uneinbringlich geworden sind. Der Bf. haftet als alleiniger selbständig vertretungsbefugter Geschäftsführer für die Entrichtung der haftungsgegenständlichen Abgaben (§ 9 iVm § 80 BAO).

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hat der Vertreter darzutun, aus welchen Gründen ihm die Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten unmöglich gewesen sei, widrigenfalls die Abgabenbehörde eine schuldhafte Verletzung im Sinne des § 9 BAO annehmen darf (VwGH 29.05.2013, 2010/16/0019).

Zahlungsunfähigkeit der Primärschuldnerin

Unstrittig fest steht im vorliegendem Sachverhalt, dass die GmbH im Monat September 2014 noch folgende Zahlungen geleistet hat:

	Bestand u. Entwicklung	Zahlung	Quote	Endbestand 30.09.2014
Finanzamt	69.416,91	7.379,79	10,64%	61.963,20
Lieferungen	939.829,63	94.514,67	10,06%	845.314,96
Löhne&Gehälter	25.172,87	0	0	25.172,87
GK	33.040,57	15.023,99	45,47%	19.165,53
Magistrat	3.264,66	1.231,43	37,72%	2.033,23

Gleichzeitig erhöhte sich der Saldo bei der Hausbank vom 30.08.2014 zum 30.09.2014 von Euro 308.001,94 auf Euro 329.481,73. Die Bankschulden erhöhten sich vom 01.08.2014 zum 31.10.2014 von Euro 291.653,99 auf Euro 389.261,97 (in 3 Monaten ca. Euro 100.00,00).

Daraus leitet sich für den erkennenden Richter beim BFG ab, dass die GmbH eine Differenzierung unter den Gläubigern vorgenommen hat. Diese Feststellung deckt sich mit der bekundeten Absicht des Bf., dass bei erfolgreichen Verhandlungen über die Konditionen mit dem Generalimporteur ohnehin alle Zahlungen nachgeholt und Verbindlichkeiten zeitnah bedient werden hätten können.

Zum Vorbringen, es liege bei der Betrachtung über vier Monate kein Quotenschaden des Finanzamtes vor, weil das Finanzamt im viermonatigen Durchschnitt besser als andere Gläubiger bzw. der Durchschnitt gestellt worden wäre, ist zu beachten, dass für die Frage der Gleichbehandlung aller Gläubiger der Zeitpunkt der Fälligkeit der Abgaben und die Verhältnisse im Monat September maßgeblich sind. Es wurde nämlich die Haftung für solche Abgaben geltend gemacht, deren gesetzliche Fälligkeit in den Monaten September und Oktober gelegen ist.

Aufgrund der vorliegenden tabellarisch dargestellten Entwicklung ist unter Zugrundelegung des Antrages auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens, dem Insolvenzakt des LG mitsamt den anerkannten Forderungsanmeldungen über mehr als 1,7 Mio Euro; den Umstand, dass Mitarbeiter und Mieten, Stromabrechnungen und Lieferanten nicht mehr bezahlt wurden davon auszugehen, dass die GmbH spätestens Ende September 2014 zahlungsunfähig geworden ist.

Der Vertreter haftet für nicht entrichtete Abgaben des Vertretenen auch dann, wenn die ihm zur Verfügung stehenden Mittel zur Entrichtung aller Verbindlichkeiten des Vertretenen nicht ausreichen, es sei denn, er weist nach, dass er die Abgaben im Verhältnis nicht schlechter behandelt hat, als bei anteiliger Verwendung der vorhandenen Mittel für die Begleichung aller Verbindlichkeiten (VwGH 18.03.2013, 2011/16/0184).

Aus der tabellarischen Darstellung ergibt sich jedoch auch, dass Zahlungen an das Finanzamt, die GKK, Magistrat im September 2014 geleistet wurden. Zu prüfen ist nun inwieweit hinsichtlich der Fälligkeit im September eine Gläubigerbenachteiligung zu Lasten des Fiskus eingetreten sein könnte.

Dazu folgende Rechnung:

Ausgehend von der tabellarischen Darstellung der quotenmäßigen Bezahlung der fünf Gläubiger Finanzamt iHv 10,64%; Lieferanten iHv 10,06%, Mitarbeiter 0%, Krankenkasse iHv 45,47% und Magistrat iHv 37,79%, leitet sich eine durchschnittliche Befriedigungsquote aller fünf Gläubiger in Höhe von 20,778% ab.

Insgesamt leistete die GmbH im September Zahlungen iHv Euro 118.149,60 (laut vorliegender Tabelle). An Zahlungseingängen (Rechnungen) wurden Euro 102.187,69 von Kunden erwirtschaftet. Der Banksaldo stieg um Euro 21.480,20 (Tabelle, Rubrik Bank – Monat September). Angesichts dieser schlechten wirtschaftlichen Verhältnisse der GmbH erschließt sich für den Monat September denklogisch, dass die vollständige Bezahlung aller im Monat September 2014 entstandenen Verbindlichkeiten nicht mehr möglich gewesen wäre. Die Gesamtverbindlichkeiten stiegen daher im Monat September an.

Die Haftungsinsanspruchnahme liegt im Ermessen der Abgabenbehörde.

Das Legalitätsprinzip gebietet grundsätzlich die Heranziehung zur Haftung bei Verschulden des Vertreters an der Uneinbringlichkeit der Abgaben. Dies trifft auf den vorliegenden Sachverhalt teilweise zu.

Von der Heranziehung zur Haftung bei Verschulden des Vertreters an der Uneinbringlichkeit der Abgaben kann die Behörde im Rahmen ihrer Ermessensentscheidung absehen, wenn die Heranziehung unzumutbar oder unbillig wäre. Eine Vermögenslosigkeit oder das Fehlen von Einkünften des Haftungspflichtigen stehen dabei der Geltendmachung der Haftung nicht entgegen. Vor diesem rechtlichen Hintergrund wurde der Bf. zu Recht zur Haftung herangezogen, zumal weder von seiner Seite Gründe vorgebracht wurden noch aufgrund der Aktenlage erkennbare Gründe vorliegen, die die Heranziehung zur Haftung als unbillig oder unzumutbar erscheinen lassen (VwGH 25.11.2009, 2008/15/0220).

Zu Gunsten des Bf. kann im Rahmen des Beschwerdeverfahrens der Umstand berücksichtigt werden, dass die GmbH offenkundig Ende September – Anfang Oktober 2014 endgültig zahlungsunfähig war. Eine Heranziehung zur Haftung für die Normverbrauchsabgabe Oktober

2014 kann daher unterbleiben. Der angefochtene Bescheid war daher wie im Spruch ersichtlich hinsichtlich dieser Haftung zu verringern.

Hinsichtlich der Normverbrauchsabgabe für den Monat September 2014 erscheint es zweckmäßig, den Bf. in Höhe der Differenz zwischen der geleisteten Quote iHv 10,64% und der durchschnittlichen Befriedigungsquote iHv 20,778% zur Haftung heranzuziehen (vgl. UFS 25.10.2018, RV/2100694/2018). Es errechnet sich daher eine Haftungsquote iHv 10,139%. Diese Quote kann angesichts der Verfahrensdauer um 1/10 verringert werden, sodass sich aus der Sicht des erkennenden Richters im Rahmen der Ermessensübung die Haftung für die Quote iHv 9,125% als angemessen begründet ermitteln lässt.

Ausgehend von der nicht entrichteten Normverbrauchsabgabe iHv Euro 37.854,24 errechnet sich daher ein Haftungsbetrag iHv Euro 3.406,88.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Zu Spruchpunkt II. (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 vorliegenden Fall steht die Entscheidung im Einklang mit der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes.

Klagenfurt am Wörthersee, am 5. Februar 2021