

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache Bf., Anschrift, über die Beschwerde vom 11. Februar 2020 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Innsbruck (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 17. Jänner 2020 betreffend Haftung gemäß § 9 iVm § 80 BAO zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

Mit Schreiben vom 8.8.2019 erging an den Beschwerdeführer ein Vorhalt wegen Heranziehung zur Haftung gemäß § 9 BAO iVm § 80 BAO hinsichtlich der aushaftenden Abgabenschulden der A-GmbH, StNr. X, und zwar:

Abgabenart	Zeitraum	Fälligkeitstag der Neufestsetzung aus Betriebsprüfung	Fälligkeitstag bei erstmaliger Festsetzung	Betrag
Körperschaftsteuer	2007	05.11.2012	11.09.2008	7.905,76
Körperschaftsteuer	2008	05.11.2012	30.10.2009	53.530,95
Körperschaftsteuer	2009	05.11.2012	21.02.2011	13.625,57

Summe

75.062,28

Angeschlossen waren die Körperschaftsteuerbescheide betreffend die A-GmbH für 2007, 2008 und 2009, jeweils vom 27.9.2012, sowie der Bericht vom 13.9.2012 über das Ergebnis der bei der A-GmbH zu AB-Nr. Y durchgeführten Außenprüfung samt Niederschrift über die Schlussbesprechung und Beilage.

Der Vorhalt wurde dem Beschwerdeführer nach einem erfolglosen Zustellversuch am 10.8.2020 durch Hinterlegung zugestellt (§ 17 Abs. 3 ZustellG) und vom Beschwerdeführer nicht behoben.

Mit Bescheid vom 17.1.2020 wurde der Beschwerdeführer als ehemaliger Geschäftsführer der A-GmbH in Liquidation gemäß § 9 iVm § 80 ff BAO für deren aushaftenden Abgabenschulden im Ausmaß von € 13.625,57 (Körperschaftsteuer 2009, Fälligkeit 5.11.2012) als Haftungspflichtiger in Anspruch genommen und aufgefordert, diesen Betrag innerhalb eines Monats ab Zustellung dieses Bescheides zu entrichten.

Angeschlossen war der Körperschaftsteuerbescheid betreffend die A-GmbH für 2009 vom 13.1.2011 sowie der Bericht vom 13.9.2012 über das Ergebnis der bei der A-GmbH zu AB-Nr. Y samt Niederschrift über die Schlussbesprechung und Beilage.

Begründend wurde ausgeführt:

„Der Haftungspflichtige war vom 18.02.2010 bis zum 10.09.2012 Geschäftsführer der Primärschuldnerin (A-GmbH (in Liqu. - FN Z).

Über die Primärschuldnerin wurde mit Beschluss des Landesgerichtes Innsbruck vom xx.xx.xxxx (Gz.) das Konkursverfahren eröffnet. Am yy.yy.yyyy wurde das Konkursverfahren mangels Kostendeckung gemäß § 123a IO aufgehoben.

Die Abgabenerklärung betreffend die Körperschaftsteuer 2009 wurde elektronisch mit 31.08.2010 eingebracht, die erklärungsgemäße Veranlagung erfolgte mit Bescheid vom 13.01.2011 (Abgabengutschrift iHv EUR 0,00).

Die gegenständlich haftungsrelevante Abgabenverbindlichkeit ist Resultat einer Betriebsprüfung bei der Primärschuldnerin (BP-Bericht vom 13.09.2012 und Wiederaufnahmen bzw. neue Sachbescheide betreffend Körperschaftsteuer 2007, 2008 und 2009, jeweils vom 27.09.2012).

Seitens der Abgabenbehörde wurde u.a. eine Beteiligung der Primärschuldnerin nicht deren Betriebsvermögen, sondern dem Privatvermögen eines Gesellschafters zugerechnet wurde.

Aufgrund eines - von der Abgabenbehörde im Rahmen der Betriebsprüfung als fremdunüblich und rückwirkend qualifizierten - Treuhandvertrages erklärte der Gesellschafter, diese Beteiligung nicht für sich selbst, sondern als Treuhänder für die Primärschuldnerin zu halten. Der dadurch vorgenommenen Teilwertabschreibung sowie der Rückstellung für die Haftungsübernahme wurden in Folge die steuerliche Anerkennung versagt.

Die dagegen erhobenen Berufungen (Beschwerden) vom 02.10.2012 wurden mit Berufungsvorentscheidung (Beschwerdevorentscheidung) vom 04.12.2013 abgewiesen. Aufgrund des Vorlageantrages vom 16.12.2013 wurde die Beschwerde zur Entscheidung der Abgabenbehörde II. Instanz vorgelegt.

Die Abgaben waren seit dem 02.10.2012 (mit Einbringung der Berufung bzw. Beschwerde) ausgesetzt.

Am 17.04.2018 fand die mündliche Verhandlung vor dem Bundesfinanzgericht statt. Am Folgetag (xx.xx.xxxx) wurde über die Primärschuldnerin das Konkursverfahren (Gz.) eröffnet.

Das Bundesfinanzgericht wies mit Erkenntnis vom 24.04.2018 (GZ. RV/3100001/2015) die Beschwerden bzw. Berufungen als unbegründet ab.

Am 03.05.2018 wurde der Ablauf der Aussetzung der Einhebung vom 02.10.2012 verfügt.

Die gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes erhobene außerordentliche Revision, wurde vom VwGH mit Beschluss vom 13.09.2018 zurückgewiesen (Ra 2018/15/0055-3).

Mit Vorhalt vom 08.08.2019 wurde der Vertreter aufgefordert, Nachweis über die Gläubigergleichbehandlung zu erbringen (Für die Abgabenschuldigkeiten aus den Nachforderungen an Körperschaftsteuer 2007 bis 2009). Der Vorhalt samt den beigefügten Ablichtungen der Abgabenbescheide (RSa) wurde nicht behoben und mit 10.09.2019 an die Abgabenbehörde retourniert.

a. Zur Uneinbringlichkeit der Abgabenverbindlichkeiten:

Aufgrund des Konkursverfahrens der Primärschuldnerin und in Folge dessen Aufhebung mangels Kostendeckung (Beschluss des Landesgerichtes Innsbruck vom yy.yy.yyyy zu Gz.) ergibt sich die Uneinbringlichkeit der ausstehenden Abgabenverbindlichkeiten.

b. Schuldhafte Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten:

Zu den abgabenrechtlichen Pflichten des Vertreters gehört es auch, dafür zu sorgen, dass die gesetzlich vorgesehenen Abgabenerklärungen rechtzeitig und richtig eingereicht werden (zB VwGH 29.5.2001, 2001/14/0006 mwN).

Gegenständliche Abgabenerklärung für die Körperschaftsteuer 2009 (31.08.2010) wurde – wie das vorgelagerte Abgabenverfahren bei der Primärschuldnerin mit der schlussendlichen Zurückweisung der außerordentlichen Revision durch den VwGH vom 13.09.2018 zeigt – vom damaligen Vertreter nicht richtig eingebracht.

Nach Ansicht der Abgabenbehörde liegt dabei ein Erklärungsverschulden des Haftungspflichtigen vor, wonach - wie letztlich der VwGH ausführt - gegenständliche Teilwertabschreibung mangels Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen der Primärschuldnerin nicht möglich ist, die Abgabenerklärung sohin - iSd genannten Rechtsprechung - nicht richtig eingebracht wurde.

c. Kausalität zwischen schuldhafter Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten und der Uneinbringlichkeit:

Die Haftungsinanspruchnahme setzt eine Kausalität zwischen schuldhafter Pflichtverletzung und Abgabenausfall voraus. Die Pflichtverletzung muss zur Uneinbringlichkeit geführt haben. Wäre die Abgabe auch ohne schuldhafte Pflichtverletzung des Vertreters uneinbringlich geworden, so besteht keine Haftung.

Bei schuldhafter Pflichtverletzung spricht die Vermutung für die Verursachung der Uneinbringlichkeit der Abgaben (Ritz, BAO⁶, § 9, Rz 24 mVa Reeger/Stoll, BAO, § 9, Tz 6 und VwGH 28.6.2012, 2011/16/0126; 28.2.2014, 2012/16/0001; 19.5.2015, 2013/16/0016).

Vom zugrundeliegenden Abgabenverfahren abgeleitet auf das gegenständliche Haftungsverfahren, ist daher der Rückschluss zu ziehen, dass eine Pflichtverletzung durch Erklärungsverschulden vorliegt, welches mit dem Abgabenausfall im kausalen Zusammenhang steht.

d. Umfang der Haftung

Die Haftung erstreckt sich vor allem auf Abgaben, deren Zahlungstermin (zB Fälligkeitszeitpunkt) in die Zeit der Vertretungstätigkeit fällt.

Jedoch kann die Haftung auch für Abgabennachforderungen bestehen, die nach Beendigung der Vertreterstätigkeit zu entrichten sind, wenn der Vertreter zB unrichtige Abgabenerklärungen eingereicht hat. Diesfalls ist maßgebend, wann die Abgabenschulden bei pflichtgemäßem Verhalten des Vertreters zu entrichten gewesen wären (Ritz, BAO⁶, § 9, Rz 26 mVa Taucher in Unternehmenssanierung, 400).

Nach Ansicht der Abgabenbehörde ist dies - wie bereits unter Punkt b. ausgeführt - der Fall: Aufgrund der schuldhaften Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten durch die Einreichung unrichtiger Abgabenerklärungen (Erklärungsverschulden) während des Vertretungszeitraumes des Haftungspflichtigen (10.02.2010 bis 10.09.2012) ist nicht der Zahlungstermin der

Nachforderungen für den Umfang der Haftung entscheidend, sondern der erstmalige Entrichtungszeitpunkt.

Bescheidmäßig festzusetzende Abgaben werden gemäß § 210 Abs. 1 BAO einen Monat ab Bekanntgabe des Abgabenbescheides fällig.

Unter Beachtung eines dreitägigen Postlaufes (iSd § 26 ZustellG) wäre die Körperschaftssteuer 2009 (durch die damalige Gutschrift war auf dem Bescheid vom 13.01.2011 kein Fälligkeitstag angeführt; die Zustellung erfolgte mittels Fensterkuvert) sohin am 17.02.2011 fällig geworden.

Bei schwerwiegenden Verstößen gegen Buchführungspflichten und Aufzeichnungspflichten kann sich jedenfalls aus dem Blickwinkel des § 9 Abs. 1 BAO und § 80 Abs. 1 BAO der Zeitpunkt, zu dem die sich als Folge dieser Verstöße ergebenden Abgabennachforderungen zu entrichten waren, nicht erst auf Grund der Bescheide ergeben, die diese Nachforderungen festsetzen. In solchen Fällen bestimmt sich vielmehr der Zeitpunkt, ab dem zu beurteilen ist, ob die juristische Person die für die Abgabentrachtung erforderlichen Mitteln hatte, darnach, wann die Abgaben bei Beachtung der abgabenrechtlichen Vorschriften zu entrichten gewesen wären. Bei Abgaben, die die juristische Person selbst zu berechnen (einzuhalten) und abzuführen hat, ist maßgebend, wann die Abgaben bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung (Einbehaltung) anzuführen gewesen wären, während bei bescheidmäßig festzusetzenden Abgaben grundsätzlich die erstmalige Abgabefestsetzung und nicht erst die Nachforderung auf Grund der festgestellten Buchführungsmängel und Aufzeichnungsmängel entscheidend ist (VwGH 21.05.1992, 88/17/0216 - Rechtssatznummer 14 (GRS wie 86/14/0077 E 16.12.1986 RS 3).

Durch diese Verlagerung der Nachforderungen auf die ursprünglichen Entrichtungszeitpunkte im Rahmen der gegenständlichen Haftung, ist betreffend den Nachweis der Gläubigergleichbehandlung bzw. des Nachweises fehlender Mittel zur Abgabentrachtung hierauf abzustellen.

Der Abgabenbescheid betreffend die Körperschaftsteuer 2009 samt zugehöriger Dokumente sind dem Haftungsbescheid beigelegt.

Sohin war spruchgemäß zu entscheiden.“

Gegen diesen Bescheid richtet sich die Beschwerde vom 11.2.2020, in welcher der Beschwerdeführer unter Anschluss mehrerer Beilagen wie folgt vorgebracht hat:

„Ich war vom 18.02.2010 bis zum 10.09.2012 Geschäftsführer der Primärschuldnerin A-GmbH – FN Z.

Ich habe diese Geschäftsführerfunktion für meinen Freund, A, übernommen, da er aus gesundheitlichen Gründen nicht in der Lage war, seine Geschäftsführerfunktion weiter auszuüben.

Aus den, dem Finanzamt, dem Firmenbuch und der Kammer der Wirtschaftstreuhänder eingereichten Jahresabschlüssen und Dokumenten ist zu entnehmen, dass die A-GmbH zum Zeitpunkt der Übernahme meiner Geschäftsführerfunktion keine neuen Geschäfte tätigen konnte. Dem BFG-Urteil, GZ. RV/3100001/2015, Seite 28, kann unter Punkt 4.1 „Rechtliche Würdigung“, entnommen werden, dass es für das Bundesfinanzgericht nicht erwiesen war, dass der Treuhandvertrag zwischen der Bf. und Herrn A am 29.12.2007 unterfertigt wurde.

Die „Rechtliche Würdigung“ eines Sachverhaltes, der sowohl durch einen rechtsgültigen Treuhandvertrag, einen notariell beglaubigten Darlehensvertrag, eine ordnungsgemäß geführte Buchhaltung, zeitgerecht eingereichte und veröffentlichte Jahresabschlüsse bewiesen wurde, aber eben unter dem Einwand einer fehlenden Offenlegung, da die Steuererklärungen nur im elektronischen Wege, nicht aber in Papierform eingereicht worden wären, nicht anerkannt wurden, berechtigen die Behörde noch lange nicht zu der Behauptung, dass der „Vertreter zB unrichtige Abgabenerklärungen eingereicht hätte.“

Herr A konnte sich in seinem BFG- Verfahren nur nicht ausreichend verteidigen und vertreten lassen, da er nachweislich schwer erkrankt war und es ihm nicht mehr möglich war, das Postausgangsbuch, mit dem die Übermittlung der Steuererklärungen und Jahresabschlüsse in Papierform nachzuweisen gewesen wären, vorzulegen.

Jedenfalls war mir dieser Sachverhalt offengelegt und ich hatte die, mit den Jahresabschlüssen per 31.12.2008 und 31.12.2009 ausgewiesenen Forderungen, Verbindlichkeiten und Rückstellungen im Sinne der Bilanzkontinuität anzuerkennen.

Weiter möchte ich festhalten, dass die per 31.12.2009 ausgewiesenen, aber im späteren Prüfungsverfahren korrigierten, Rückstellungen bereits mit den Jahresabschlüssen per 31.12.2007 beziehungsweise per 31.12.2008 ausgewiesen waren, und es somit für meinen Vertretungszeitraum zu keinerlei Rückstellungskorrekturen, welche in meiner Verantwortung gelegen haben könnten, gekommen ist.

Unter Zugrundelegung der offengelegten Sachverhalte per 31.12.2009 wurde die Körperschaftsteuererklärung 2009 ordnungsgemäß und richtig eingereicht, da es im Wirtschaftsjahr 2009 für das, per 31.12.2009 abgeschlossene, Wirtschaftsjahr zu keiner Ergebniskürzung gekommen ist. Die Ursachen und Streitpunkte für die per 1.1. und 31.12.2009 ausgewiesenen Rückstellungen wurden somit vor meiner Geschäftsführertätigkeit verursacht und konnten von mir aus zivilrechtlichen Gründen nicht mehr korrigiert werden.

Ich bestreite daher den Umfang der Haftung mit dem Hinweis darauf, dass ich in meinem Vertretungszeitraum unrichtige Abgabenerklärungen eingereicht hätte.

Diese Feststellung der Behörde ist falsch, da ich sowohl handelsrechtlich, als auch steuerrechtlich gezwungen war, die in den Vorjahreszeiträumen entstandenen Verpflichtungen auszuweisen und anzuerkennen.

Durch die spätere Korrektur eines Sachverhaltes im Rahmen einer Betriebsprüfung kann keinesfalls behauptet werden, dass der Vertreter eine unrichtige Abgabenerklärung eingebracht habe.

Unrichtig wurde diese Abgabenerklärung erst durch die Wiederaufnahme des Verfahrens und die rückwirkende Aberkennung einer eindeutig bewiesenen Nutzungseinlage in Wirtschaftszeiträumen, in denen ich noch nicht Geschäftsführer war.

Beschwerdepunkte:

Keine Pflichtverletzung mangels Liquidität:

Ich hafte als Geschäftsführer nach § 9 und § 80 BAO nicht für Abgaben, die erst nach Beendigung meiner Funktion als Geschäftsführer mit 10.09.2012 zu zahlen gewesen sind. Die Aussetzung der Einhebung ist am 3.5.2018 abgelaufen. Zu diesem Zeitpunkt bin ich nicht mehr Geschäftsführer gewesen. Außerdem hat die A-GmbH zu diesem Zeitpunkt nicht mehr über liquide Mittel verfügt.

Im Zeitraum meiner Geschäftsführerfunktion hatte die Gesellschaft insgesamt nur mehr zwei Finanzmittelzuflüsse:

16.03.2010: B, Vergleichszahlung - Verk. V: € xx.xxx.-

01.07.2010: Restquote - C.

Mit diesen Liquiditätszugängen in Höhe von € 31.697,09 wurden in den Jahren 2010, 2011 und 1 bis 9 / 2012 folgende Gläubiger bedient:

Finanzamt Innsbruck, lt. Kontoauszügen: 2010 € 18.761,56

03.02.2010: Konto 3500, Finanzamt Verr. Kto: € 1.945,79

03.02.2010: Konto 3500, Finanzamt Verr. Kto: € 437,00

03.02.2010: Konto 3500, Finanzamt Verr. Kto: € 140,38

02.06.2010: Konto 3500, Finanzamt Verr. Kto: € 5.122,55

15.02.2010: Konto 3500, Finanzamt Verr. Kto: € 632,29

17.05.2010: KöstVZ, 2. Quartal 2010 € 437,00

16.08.2010: KöstVZ, 3. Quartal 2010 € 438,00

15.11.2010: KöstVZ, 4. Quartal 2010 € 437,00
 16.12.2010: Konto 3500, Finanzamt Verr. Kto: € 9.172,55

Finanzamt Innsbruck, lt. Kontoauszügen: 2011 € 1.537,00

02.02.2011 Zahlung Finanzamt, Verr. Köst € 220,00
 04.05.2011 Zahlung Finanzamt, Köst 4-6 € 440,00
 24.08.2011 Zahlung Finanzamt, Verr. Köst € 437,00
 11.11.2011 Zahlung Finanzamt, Verr. Köst € 440,00

Finanzamt lt. Kontoauszügen 1-9/2012: € 1.311,00

15.02.2012 Zahlung Finanzamt, Verr. Köst € 437,00
 05.04.2012 Zahlung Finanzamt, Verr. Köst € 437,00
 22.08.2012 Zahlung Finanzamt, Verr. Köst € 437,00

Bedienung Finanzamt in meinem Geschäftsführungszeitraum: (68,18 %) € 21.609,56
Bedienung Restgläubiger in meinem Vertretungszeitraum: (31,82%) € 10.087,53

Von dem, per 01.01.2010 von mir übernommenen, Überhang an kurzfristigen Verbindlichkeiten wurden somit € 10.087,53 (31,82%) zur Bedienung der Drittgläubiger verwendet.

Den eingereichten Jahresabschlüssen 2010, 2011 und 2012 ist eindeutig zu entnehmen, dass die A-GmbH in meinem Vertretungszeitraum ausschließlich vorgenannte, von mir in den Steuererklärungen offengelegte, Liquiditätszuflüsse hatte.

Meine Haftung nach § 9 und § 80 BAO ist somit mangels Pflichtwidrigkeiten und mangels eines Verschuldens nicht gegeben.

Begründung:

Keine Pflicht zur Entrichtung ausgesetzter Abgaben:

Eine Haftung nach § 9 BAO setzt eine schuldhafte Verletzung einer Pflicht eines Geschäftsführers voraus, fällige Abgaben aus Mitteln der Gesellschaft gleichmäßig wie andere fällige Verbindlichkeiten zu begleichen (Ritz, BAO, § 9 Tz 9ff).

Da in meinem gesamten Vertretungszeitraum eine Gesamtliquidität in Höhe von € 31.697,09 (aus dem Eingang zweier Rechtsstreitigkeiten - Verkauf V) nachgewiesen werden kann, diese letzten Liquiditätszuflüsse mit € 21.808,56 (68,18 %) für Finanzamtzahlungen und € 10.087,53 (31,82 %) für die Restgläubiger verwendet wurden, kann ich beweisen, dass ich die Abgabenbehörde nicht benachteiligt habe.

Durch die Wiederaufnahme des Verfahrens wurde keine zusätzliche Liquidität der A-GmbH geschaffen, vielmehr wurde der Gesellschaft durch die Aberkennung der Nutzungseinlagen und dem damit verbundenen Ausscheiden eines Bankkontos rückwirkend Liquidität entzogen und die Gesellschaft somit auch rückwirkend insolvent!

Eine Nichtentrichtung ausgesetzter Abgaben ist gesetzeskonform und somit nicht als eine Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten zu qualifizieren (UFS/W 31.01.2013, GZ RV/2098-W/12; 29.03.2010, GZ RV/0412-L/09).

Keine Haftung mangels einer Pflichtwidrigkeit:

Die Aussetzung der Einhebung der Abgaben, für welche ich zur Haftung herangezogen werde, hat erst nach Beendigung meiner Funktion als Geschäftsführer geendet:

Ende meiner Geschäftsführerfunktion am 10.09.2012.

Ende der Aussetzung der Einhebung am 03.05.2018.

Eine Nichtentrichtung ausgesetzter Abgaben bis zum Ablauf der Aussetzung nach § 212a BAO ist gesetzlich zulässig und beinhaltet somit keine Pflichtwidrigkeit.

Liegt eine Pflichtverletzung nicht vor, stellt sich die Frage nach einem Verschulden nicht (siehe Tanzer/Unger, BAO 2018/2019, 25 im Anschluss an VwGH 02.07.2002, 96/14/0076).

Beschwerdeantrag:

Der angefochtene Bescheid ist ersatzlos aufzuheben.“

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 5.8.2020 hat das Finanzamt Innsbruck (nunmehr: Finanzamt Österreich) die Beschwerde als unbegründet abgewiesen und begründend ausgeführt wie folgt:

„Im Wesentlichen wird auf die Begründung des Haftungsbescheides vom 17.01.2020 verwiesen.

Umfang der Haftung:

Die Haftung erstreckt sich vor allem auf Abgaben, deren Zahlungstermin (zB Fälligkeitszeitpunkt) in die Zeit der Vertretungstätigkeit fällt.

Die Nachforderung (Körperschaftssteuer 2009) war am 05.11.2012 fällig (BP-Bericht vom 13.09.2012 und Wiederaufnahmen bzw. neue Sachbescheide betreffend Körperschaftsteuer 2009, jeweils vom 27.09.2012) und durch das Rechtsmittelverfahren vom 02.10.2012 bis zum 03.05.2018 gemäß § 212a BAO ausgesetzt.

Der Entrichtungszeitpunkt der Nachforderung war somit nicht im Vertretungszeitraum des Beschwerdeführers gelegen.

Jedoch kann die Haftung auch für Abgabennachforderungen bestehen, die nach Beendigung der Vertretertätigkeit zu entrichten sind, wenn der Vertreter zB unrichtige Abgabenerklärungen eingereicht hat. Diesfalls ist maßgebend, wann die Abgabenschulden bei pflichtgemäßem Verhalten des Vertreters zu entrichten gewesen wären (Ritz, BAO⁶, § 9, Rz 26 mVa Taucher in Unternehmenssanierung, 400).

Die Aussetzung der betreffenden Nachforderung gemäß § 212a BAO vom 02.10.2012 bis zum 03.08.2018 ist dabei nicht weiter von Relevanz. Der Zeitpunkt für die Haftungsinanspruchnahme - wie im Erstbescheid vom 17.01.2020 ausgeführt- bezieht sich somit nicht auf den Zahlungstermin der Nachforderung, sondern auf jenen Zeitpunkt der schuldhaften Pflichtverletzung (iSd § 9 BAO). Die erklärungsgemäße Veranlagung für die Körperschaftsteuer 2009 erfolgte aufgrund der Abgabe einer unrichtigen Abgabenerklärung (31.08.2010) mit Bescheid vom 13.01.2011. Bei ordnungsgemäßen Pflichtverhalten (somit bei Abgabe einer richtigen Abgabenerklärung) wäre die Körperschaftsteuer 2009 daher bis zum 17.02.2011 zu entrichten gewesen.

All dies fiel in den Zeitraum des Beschwerdeführers als alleiniger Geschäftsführer (18.02.2010 bis zum 10.09.2012).

Dem Argument, der Beschwerdeführer sei steuerrechtlich gezwungen gewesen, die in den Vorjahreszeiträumen entstandenen Verpflichtungen auszuweisen und anzuerkennen, wird entgegengehalten, dass diese Beurteilung durch das vorgelagerte Abgabenverfahren in Folge der Betriebsprüfung (Erhöhung der steuerlichen Bemessungsgrundlage um EUR 54.502,28 aufgrund Nichtanerkennung der Teilwertabschreibung betr. X-Beteiligung, der Unterlassung der Forderungseinstellung betr. Verkauf des XXs, sowie verdeckte Ausschüttungen betr. nichtverrechneter Leistungen) und der daraus resultierenden Nachforderungen iHv EUR 13.625,57 gerade nicht zutrifft.

Gläubigergleichbehandlung:

Hinsichtlich vorhandener liquider Mittel ist für den Nachweis der Gläubigergleichbehandlung jener Zeitpunkt entscheidend, wann die Abgaben bei ordnungsgemäßen Verhalten zu entrichten gewesen wären. Bei bescheidmäßig festgesetzten Abgaben ist dies ebenso die erstmalige Abgabenfestsetzung (Körperschaftsteuerbescheid 2009 vom 13.01.2011, woraus sich eine Fälligkeit zum 17.02.2011 ergeben hätte).

Ob die letztlich die im Rahmen der Betriebsprüfung nachgeforderten Abgaben ausschlaggebend für die faktische Insolvenz die Primärschuldnerin waren (das Konkursverfahren wurde am 14.12.2018 mangels kostendeckendem Vermögen aufgehoben), sei dahingestellt, zumal laut

Beschwerdevorbringen im Vertretungszeitraum offenbar liquide Mittel (iHv EUR 31.697,09) vorhanden waren. Ein konkretes und schlüssiges Vorbringen über deren Verteilung und zwar dahingehend weiche Forderungen sonstiger Gläubiger in welchem Ausmaß bedient wurden, wurde nicht erstattet.

Wurden im haftungsrelevanten Zeitpunkt aus den vorhandenen liquiden Mitteln sämtliche Gläubiger mit ihren Forderungen zur Gänze bedient, so besteht die Gläubigerungleichbehandlung und die Haftungsinanspruchnahme zur Gänze in Höhe der Nachforderung betreffend die Körperschaftsteuer 2009.“

Mit Eingabe vom 18.8.2020 hat der Beschwerdeführer fristgerecht einen Vorlageantrag gemäß § 264 BAO eingebracht und ergänzend vorgebracht:

„Die Beschwerde richtet sich gegen die in der Begründung ausgesprochene Behauptung, dass der Vertreter eine unrichtige Abgabenerklärung eingereicht hätte.

Unrichtig wurde diese Steuererklärung erst durch nachträgliche Nichtanerkennung von notariell beglaubigten und dem Finanzamt offengelegten, Sachverhalten, welche rückwirkend zu einer geänderten Sachverhaltswürdigung geführt hatten.

Durch diese nachträglich geänderte Beweiswürdigung, kann niemals behauptet werden, dass die von mir eingereichte Steuererklärung prinzipiell unrichtig war, da sowohl das betreffende Einbringungsjahr, als auch der Zeitpunkt der geänderten Sachverhaltswürdigung nicht in meinem Vertretungszeitraum gelegen sind.

Richtig ist vielmehr die im Spruch genannte Feststellung, dass die Nachforderung (Körperschaftsteuer 2009) am 05.11.2012 fällig und durch das Rechtsmittelverfahren vom 02.10.2012 bis zum 03.05.2018 gem. § 212a BAO ausgesetzt war, somit der Entrichtungszeitpunkt der Nachforderung nicht in meinem Vertretungszeitraum gelegen ist!

Die Beschwerde richtet sich auch gegen den Vorwurf der fehlenden Gläubigergleichbehandlung:

In meiner Beschwerde vom 11.02.2020 konnte ich klar beweisen, dass in meinem Vertretungszeitraum zwei Liquiditätszugänge in der Summe von € 31.697,09 erfolgten. Mit diesen Liquiditätseingängen wurden mit 68,18 % (€21.609,56) das Finanzamt und mit nur 31,82 % (€10.087,53) die restlichen Gläubiger bedient.

Im gleichen Zeitraum waren aber noch immer sonstige Verbindlichkeiten an Restgläubiger in Höhe zwischen € 66.000.- und € 70.000.- offen, welche schließlich auch zur Insolvenz der Gesellschaft geführt haben. Es müsste somit klar beweisbar sein, dass ich mit der - mir zur Verfügung stehenden Liquidität in Höhe von €31.697,09 - die Abgabenbehörden mit 68,18 %

zum überwiegenden Teil bedienen konnte. Die Gesellschaft hatte eben in meinem Vertretungszeitraum keine laufende Geschäftstätigkeit gegenüber Dritten, keine verwertbaren Aktiva und auch keine sonstigen liquiden Mittel.“

Weiters wiederholte der Beschwerdeführer im Wesentlichen das bereits in der Beschwerdeschrift erstattete Vorbringen.

Sachverhalt und rechtliche Beurteilung:

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 berufenen Personen und die gesetzlichen Vertreter natürlicher Personen 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.

Der Beschwerdeführer war vom 18.2.2010 bis 10.9.2012 Geschäftsführer mit selbständigem Vertretungsrecht der A-GmbH, FN Z. Während dieses Zeitraumes wiesen die (Tages)Salden auf dem Abgabenkonto der A-GmbH, StNr. X, durchgehend Gutschriften aus.

Mit Gesellschafterbeschluss vom 10.9.2012 wurde der Beschwerdeführer als Geschäftsführer abberufen und A als neuer Geschäftsführer mit selbständigem Vertretungsrecht der A-GmbH bestellt.

Die Körperschaftsteuererklärung 2009 der A-GmbH ist am 31.8.2010 beim Finanzamt Innsbruck eingelangt. Am 13.1.2011 erging der Körperschaftsteuerbescheid 2009, mit welchem die Körperschaftsteuer für 2009 erklärungsgemäß mit € 10.922,18 festgesetzt wurde. Aufgrund der bisher festgesetzten Körperschaftsteuer (€ 1.750,00) und der bereits entrichteten Anzahlungen (€ 9.172,18) ergab sich eine Abgabengutschrift/-nachforderung von € 0,00.

In der Folge fand bei der A-GmbH zu AB-Nr. Y eine Außenprüfung betreffend Umsatzsteuer 2007-2010, Kapitalertragsteuer 2007-2010, Körperschaftsteuer 2007-2010 und Kammerumlage 2007-2010 statt. Die Schlussbesprechung fand am 7.9.2012 statt, der Bericht über die Außenprüfung datiert vom 13.9.2012.

Aufgrund der zu den Bemessungsgrundlagen der Körperschaftsteuer für 2009 getroffenen Prüfungsfeststellungen ergab sich eine Nachforderung an Körperschaftsteuer für 2009 von € 13.625,57, welche der A-GmbH nach Wiederaufnahme des Verfahrens mit Körperschaftsteuerbescheid für 2009 vom 27.9.2012 – somit nach Beendigung der Geschäftsführertätigkeit des Beschwerdeführers – der A-GmbH vorgeschrieben wurde.

Das Bundesfinanzgericht hat die gegen diesen Bescheid erhobene Beschwerde mit Erkenntnis vom 24.4.2018, RV/3100001/2015, gemäß § 279 BAO abgewiesen. Die gegen dieses Erkenntnis erhobene außerordentliche Revision hat der Verwaltungsgerichtshof mit Beschluss vom 13.9.2018, Ra 2018/15/0055, zurückgewiesen.

Die Haftung des Beschwerdeführers für diese Nachforderung an Körperschaftsteuer ist Gegenstand des hier angefochtenen Haftungsbescheides.

Unbestritten und aktenkundig ist, dass der Beschwerdeführer mit Wirkung vom 10.9.2012 als Geschäftsführer der A-GmbH abberufen wurde und dass die verfahrensgegenständliche Nachforderung an Körperschaftsteuer erst nach Abberufung des Beschwerdeführers als Gesellschafter festgesetzt und fällig (§ 210 BAO) wurde.

Nach Ansicht des Finanzamtes besteht im gegenständlichen Fall eine Haftung des Beschwerdeführers, auch wenn er bei Fälligkeit der Nachforderung an Körperschaftsteuer nicht mehr als Geschäftsführer tätig war, aufgrund eines Verschuldens bei der unrichtigen Erstellung der Körperschaftsteuererklärung.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist es Aufgabe des Geschäftsführers, darzutun, weshalb er den auferlegten Pflichten nicht entsprochen habe, insbesondere nicht habe Sorge tragen können, dass die Gesellschaft die angefallenen Abgaben entrichtet hat, widrigenfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung angenommen werden darf. Hat der Vertreter schuldhaft seine Pflicht verletzt, für die Abgabentrückzahlung aus den Mitteln der Gesellschaft zu sorgen, so darf die Abgabenbehörde auch davon ausgehen, dass die Pflichtverletzung ursächlich für die Uneinbringlichkeit war. 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 (vgl. zuletzt etwa VwGH 22.7.2021, Ra 2020/13/0073 mwN).

Die Haftung des § 9 BAO stellt eine Ausfallhaftung dar, anders als etwa die in § 6a KommStG 1993 umschriebene Gefährdungshaftung (arg. „... nicht ohne Schwierigkeiten eingebracht

werden ...“; vgl. dazu *Ritz* in SWK 25/2009, 772). Während die Haftung nach § 6a KommStG 1993 bereits bei erheblichen Schwierigkeiten der Einbringung besteht, setzt die Haftung nach § 9 BAO die objektive Uneinbringlichkeit der betreffenden Abgaben im Zeitpunkt der Inanspruchnahme des Haftenden voraus (z.B. VwGH 17.12.2009, 2009/16/0092, mwN).

Die Verpflichtung nach § 80 Abs. 1 BAO trifft die dort genannten Vertreter in jenem Zeitraum, in welchem sie die Vertreterstellung innehaben. Nur in diesem Zeitraum können sie eine nach § 9 Abs. 1 BAO relevante Pflichtverletzung begehen und den Haftungstatbestand verwirklichen (VwGH 31.12.2020, Ra 2020/13/0084, mit Hinweis auf VwGH 16.12.1999, 97/15/0051).

In der Begründung des angefochtenen Bescheides verwies das Finanzamt auf das Erkenntnis des VwGH vom 21.5.1992, 88/17/0216, wonach unter bestimmten Voraussetzungen für die Beurteilung der Frage nach dem Zeitpunkt, ab dem zu beurteilen ist, ob die juristische Person die für die Abgabentrichtung erforderlichen Mitteln hatte, die erstmalige Abgabefestsetzung und nicht erst die Nachforderung auf Grund festgestellter Buchführungs- und Aufzeichnungsmängel entscheidend sein kann. Jedoch liegt anders als im hier gegenständlichen Fall diesem höchstgerichtlichen Erkenntnis der Sachverhalt zugrunde, dass der dort zur Haftung Herangezogene zum Zeitpunkt des Ergehens des Abgabenbescheides (8.9.1986) sowie offenkundig auch bei Eintritt der Fälligkeit (§ 210 BAO) noch immer Geschäftsführer der damaligen Primärschuldnerin war. Dessen Geschäftsführertätigkeit endete erst am 24.6.1987, somit nach Eintritt der Fälligkeit. Dieses Erkenntnis steht damit der Aussage nicht entgegen, dass die Verpflichtung nach § 80 Abs. 1 BAO die dort genannten Vertreter nur in jenem Zeitraum trifft, in welchem sie die Vertreterstellung innehaben (vgl. in diesem Sinne auch VwGH 16.12.1986, 86/14/0077).

Da im gegenständlichen Fall der Beschwerdeführer bei Eintritt der Fälligkeit der mit Bescheid vom 27.9.2012 vorgeschriebenen Nachforderung an Körperschaftsteuer für 2009 bzw. bereits bei deren Festsetzung durch das Finanzamt nicht mehr vertretungsbefugter Gesellschafter der A-GmbH war und er somit auch keine Mittel zur Abgabentrichtung mehr verwaltete (§ 80 Abs. 1, letzter Satz BAO), konnte er den im angefochtenen Bescheid umschriebenen Haftungstatbestand nicht verwirklichen.

Der Beschwerde war daher Folge zu geben und der angefochtene Haftungsbescheid aufzuheben.

Zur Zulässigkeit der 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 (Art. 133 Abs. 4 B-VG).

Die Revision ist nicht zulässig, weil keine Rechtsfrage, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, zu beurteilen war. Das Bundesfinanzgericht folgt zur Frage des zeitlichen Umfangs der Verwirklichung des Haftungstatbestandes der höchstgerichtlichen Rechtsprechung. Auf die zitierten höchstgerichtlichen Erkenntnisse, insbes. VwGH 31.12.2020, Ra 2020/13/0084, wird verwiesen.

Innsbruck, am 30. September 2021