

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Bernhard Lang in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch APP Steuerberatung GmbH, Waidmannsdorfer Straße 10, 9020 Klagenfurt am Wörthersee, über die Beschwerde vom 20. Dezember 2019 gegen den Bescheid des Finanzamtes Klagenfurt vom 25. November 2019 betreffend Geltendmachung einer Haftung zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben. Der Haftungsbetrag wird auf folgende Abgaben eingeschränkt:

Abgabenart	Haftungsbetrag in Euro
Lohnsteuer 02/2018	44,16
Lohnsteuer 03/2018	558,16
Umsatzsteuer 04/2018	949,43
Umsatzsteuer 07/2018	270,16
Umsatzsteuer 2018	315,88
Dienstgeberbeitrag 2015	0,45
Dienstgeberbeitrag 2016	5,33
Dienstgeberbeitrag 2017	0,96
Dienstgeberbeitrag 03/2018	45,25
Zuschlag/Dienstgeberbeitrag 2015	0,05
Zuschlag/Dienstgeberbeitrag 2016	0,48

Zuschlag/Dienstgeberbeitrag 2017	0,10
Zuschlag/Dienstgeberbeitrag 02/2018	4,57
Zuschlag/Dienstgeberbeitrag 03/2018	4,76
Körperschaftsteuer 04-06/2018	6,86
Körperschaftsteuer 07-09/2018	6,86
Säumniszuschlag 1 2018	23,78
Säumniszuschlag 2 2017	9,87
Säumniszuschlag 2 2018	3,31
Pfändungsgebühr 2018	21,00
Barauslagenersatz 2018	0,39
Summe	2.271,81

Im Übrigen wird die Beschwerde 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

I. Verfahrensgang

Der Beschwerdeführer (Bf.), geb. am 22. Dezember 19XX, war gemeinsam mit Herrn ***1*** seit 13. September 2014 Geschäftsführer der Firma ***2*** in ***3***, Firmenbuchnummer ***4***. Mit Beschluss des Landesgerichtes Klagenfurt vom 25. September 20XX, Zl. ***5***, wurde über die Firma ***2*** ein Sanierungsverfahren ohne Eigenverwaltung eröffnet. Mit Beschluss vom 7. Februar 20XX wurde der Sanierungsplan, der die Zahlung einer Quote von 20 % vorsieht, rechtskräftig bestätigt und das Sanierungsverfahren aufgehoben. Mit der Quotenzahlung wurden die Insolvenzforderungen anteilig abgedeckt.

Bereits mit Vorhalt des Finanzamtes Klagenfurt vom 1. April 2019 wurde der Bf. aufgefordert bekanntzugeben, welche finanziellen Mittel dem Unternehmen im Zeitraum zwischen 30. März

2017 und 25. September 2018 zur Verfügung standen und wie sie verwendet wurden. Der Bf. wurde insbesondere aufgefordert, Nachweise für die Gläubigergleichbehandlung zu übermitteln. Der aushaftende Abgabenrückstand wurde mit € 56.441,56 beziffert.

Mit Schreiben vom 13. Juni 2019 teilte der Bf. mit, dass ein Teil des Abgabenrückstandes erst nach dem 25. September 2018 fällig geworden sei. Bezogen auf das Jahr 2018, aus dem der älteste offene Rückstand stammt, seien von den fälligen Verbindlichkeiten gegenüber dem Finanzamt 57,12 %, gegenüber den übrigen Gläubigern aber eine Quote von 61,28 % entrichtet worden. Bei gleichmäßiger Verteilung der liquiden Mittel auf sämtliche Gläubiger hätte das Finanzamt um 3,55 % bzw. € 3.392,43 mehr erhalten müssen. Dieser prozentuelle Nachteil wäre auf den fälligen Rückstand anzuwenden und davon die laut Sanierungsplan zu zahlende Quote von 20 % abzuziehen, wodurch sich ein Haftungsbetrag von € 805,40 ergibt. Weiters wäre zu berücksichtigen, dass die Geschäftsführer derzeit nur über einen Bezug von € 1.500,00 verfügen

Mit Bescheid vom 25. November 2019, Abgabenkontonummer ***6***, wurde der Bf. vom Finanzamt Klagenfurt als Haftungspflichtiger gemäß § 9 iVm §§ 80 ff. Bundesabgabenordnung (BAO) für aushaftende Abgabenschuldigkeiten der Firma ***2*** in Anspruch genommen und aufgefordert, den Betrag von € 49.783,23 zu entrichten. Begründend wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass die Zahlung voller vereinbarter Arbeitslöhne eine schuldhafte Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten darstelle, wenn die Mittel nicht auch für die darauf lastende Lohnsteuer ausreichen. Da der Abgabenausfall auf ein Verschulden des Haftungspflichtigen zurückzuführen sei, sei im Rahmen des Ermessens den Zweckmäßigkeitserwägungen der Vorrang gegenüber den Interessen des Bf. einzuräumen.

Gegen diesen Bescheid hat der Bf. mit Eingabe vom 20. Dezember 2019 Beschwerde erhoben. Begründend wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass die Vorhaltsbeantwortung vom 13. Juni 2019 nicht gewürdigt worden sei.

Mit Beschwerdeverentscheidung des Finanzamtes Klagenfurt vom 27. Jänner 2020 wurde der Beschwerde teilweise stattgegeben und die Haftungssumme auf € 25.565,67 eingeschränkt. Begründend wurde ausgeführt, dass ein Teil des Abgabenrückstandes erst nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens fällig geworden sei, dass die Abgaben im Bescheid bereits um die Quote von 20 % vermindert abgesetzt worden seien und dem Bf. der Nachweis einer Gläubigergleichbehandlung nicht gelungen sei.

Mit Eingabe vom 2. März 2020 stellte der Bf. den Antrag auf Entscheidung über die Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht (Vorlageantrag).

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Bf., geb. am 22. Dezember 19XX, war gemeinsam mit Herrn ***1*** seit 13. September 2014 Geschäftsführer der Firma ***2*** in ***3***, Firmenbuchnummer ***4***. Mit Beschluss des Landesgerichtes Klagenfurt vom 25. September 20XX, Zl. ***5***, wurde über die ***7*** ein Sanierungsverfahren ohne Eigenverwaltung eröffnet. Mit Beschluss vom 7. Februar 20XX wurde der Sanierungsplan, der die Zahlung einer Quote von 20 % vorsieht, rechtskräftig bestätigt und das Sanierungsverfahren aufgehoben. Mit der Quotenzahlung wurden die Insolvenzforderungen anteilig abgedeckt.

Der Bf. hat im Wesentlichen bis zu Beginn des Jahres 2018 seine Abgaben ordnungsgemäß entrichtet. Zu Beginn des Jahres 2018 betrugen die fälligen Verbindlichkeiten gegenüber dem Finanzamt € 38.527,84, jene gegenüber den sonstigen Gläubigern (ausgenommen Bankverbindlichkeiten) € 132.874,46 und erhöhten sich bis zur Insolvenzeröffnung am 25. September 2018 um € 95.436,83 gegenüber dem Finanzamt und um € 562.693,77 gegenüber den übrigen Gläubigern (ausgenommen Bankverbindlichkeiten). Im Jahre 2018 (bis Ende September) erfolgten Zahlungen an das Finanzamt in Höhe von € 93.042,39, an die übrigen Gläubiger in Höhe von € 477.685,38. Hinsichtlich der im Jahre 2018 fällig gewordenen Verbindlichkeiten wurden nach Bedienung der zu Beginn des Jahres aushaftenden Verbindlichkeiten somit gegenüber dem Finanzamt von € 95.436,83 der Betrag von € 54.514,55 (57,12 %) und gegenüber den übrigen Gläubigern von € 562.693,77 der Betrag von € 344.810,92 (61,28 %) entrichtet. Bei gleichmäßiger Verteilung der liquiden Mittel auf sämtliche Gläubiger hätte das Finanzamt somit € 3.392,43 mehr erhalten müssen.

Mit der Quotenzahlung von 20 % wurden die Konkursforderungen anteilig abgedeckt.

Folgende Abgaben waren zum Zeitpunkt der Insolvenzeröffnung fällig:

Abgabenart	Betrag in Euro inklusive Quotenzahlung	Betrag in Euro abzüglich Quotenzahlung
Lohnsteuer 02/2018	110,40	88,32
Lohnsteuer 03/2018	1.395,40	1.116,32
Umsatzsteuer 04/2018	17.318,20	13.854,56
Umsatzsteuer 07/2018	4.927,80	3.942,24
Umsatzsteuer 2018	5.761,44	4.609,15

Dienstgeberbeitrag 2015	8,20	6,56
Dienstgeberbeitrag 2016	97,20	77,76
Dienstgeberbeitrag 2017	17,40	13,92
Dienstgeberbeitrag 03/2018	825,20	660,19
Zuschlag/Dienstgeberb.2015	0,80	0,64
Zuschlag/Dienstgeberb.2016	8,80	7,04
Zuschlag/Dienstgeberb.2017	1,80	1,44
Zuschlag/Dienstgeberb.02/2018	83,60	66,68
Zuschlag/Dienstgeberb.03/2018	86,80	69,44
Körperschaftsteuer 04-06/2018	125,00	100,00
Körperschaftsteuer 07-09/2018	125,00	100,00
Säumniszuschlag 1 2018	433,60	346,92
Säumniszuschlag 2 2017	180,00	144,00
Säumniszuschlag 2 2018	60,40	48,32
Pfändungsgebühr 2018	383,10	306,40
Barauslagenersatz 2018	7,00	5,60

Folgende Abgaben wurden erst nach der Insolvenzeröffnung fällig:

Abgabenart	Betrag in Euro inklusive Quotenzahlung	Betrag in Euro abzüglich Quotenzahlung
Lohnsteuer 01-09/2018	4.884,00	3.907,20
Umsatzsteuer 08/2018	9.746,60	7.797,28
Umsatzsteuer 09/2016	13.281,80	10.625,44
Dienstgeberbeitrag 01-09/2018	1.893,00	1.514,40

Zuschlag/Dienstgeberb.01-09/2018	199,00	159,20
Säumniszuschlag 1 2018	98,60	78,84
Stundungszinsen 2018	169,00	135,20

2. Beweiswürdigung

Das Bundesfinanzgericht gründet den festgestellten Sachverhalt auf den Inhalt der vom Finanzamt Klagenfurt vorgelegten Verwaltungsakten. Das Bundesfinanzgericht sieht es auf Grund der vom Bf. vorgelegten Darstellung der Verbindlichkeiten und der Zahlungen im Jahre 2018 als erwiesen an, dass die fälligen Verbindlichkeiten gegenüber dem Finanzamt nur zu 57,12 %, die sonstige Verbindlichkeiten aber zu 61,28 % entrichtet wurden. Bei gleichmäßiger Verteilung der liquiden Mittel auf sämtliche Gläubiger hätte das Finanzamt € 3.392,43 mehr erhalten müssen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Teilweise Stattgabe)

Gemäß § 224 Abs.1 BAO werden die in Abgabenvorschriften geregelten persönlichen Haftungen durch Erlassung eines Haftungsbescheides geltend gemacht. In diesem ist der Haftungspflichtige unter Hinweis auf die gesetzliche Vorschrift, die seine Haftungspflicht begründet, aufzufordern, die Abgabenschuld, für die er haftet, binnen einer Frist von einem Monat zu entrichten.

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.

Gemäß § 80 Abs.1 BAO haben die zur Vertretung juristischer Personen 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.

Die Haftung nach § 9 BAO ist eine Ausfallhaftung. Nach der Bestätigung des Sanierungsplanes und der Aufhebung des Sanierungsverfahrens steht fest, dass die nach den erfolgten Quotenzahlungen offenen Abgabenverbindlichkeiten der ***7*** uneinbringlich sind.

Bei Selbstbemessungsabgaben ist maßgebend, wann diese bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung abzuführen gewesen wären (Fälligkeitstermin).

Zur Geltendmachung einer Haftung gemäß § 9 BAO müssen die Verletzung von Pflichten, ein Verschulden des Vertreters und die Kausalität zwischen Pflichtverletzung und Uneinbringlichkeit gegeben sein.

Hinsichtlich jener Abgaben, die erst nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens fällig waren, liegt keine Pflichtverletzung des Bf. vor. Der Beschwerde ist diesbezüglich stattzugeben.

Hinsichtlich der übrigen Abgaben gilt:

Zu den abgabenrechtlichen Pflichten des Vertreters gehört, insbesondere dafür zu sorgen, dass die Abgaben entrichtet werden. Verfügt der Vertretene nicht über ausreichende Mittel, so darf der Vertreter bei der Entrichtung von Schulden Abgabenschulden nicht schlechter behandeln als die übrigen Schulden (zB VwGH 15.12.2009, 2005/13/0040). Es kann aber nicht verlangt werden, der Vertreter müsse den Abgabengläubiger vor allen übrigen Gläubigern befriedigen (VwGH 29.4.1994, 93/17/0395). Er hat die Schulden im gleichen Verhältnis zu befriedigen (Gleichbehandlungsgrundsatz).

I. Betreffend die aushaftenden Lohnabgaben ist auszuführen:

Ausnahme vom Gleichbehandlungsgrundsatz gelten für Abfuhrabgaben, insbesondere für die Lohnsteuer (zB VwGH 5.4.2011, 2009/16/0106).

Gemäß § 78 Abs.3 EStG hat der Arbeitgeber, wenn die ihm zur Verfügung stehenden Mittel zur Zahlung des vollen vereinbarten Arbeitslohnes nicht ausreichen, die Lohnsteuer nach dem tatsächlich zur Auszahlung gelangenden niedrigeren Betrag zu berechnen und einzubehalten. Dies gilt nicht für die Dienstgeberbeiträge (VwGH 19.4.2007, 2005/15/0129).

Wird die Lohnsteuer nicht einbehalten und an das Finanzamt abgeführt, so ist nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ungeachtet der wirtschaftlichen Schwierigkeiten der Gesellschaft von einer schuldhaften Pflichtverletzung des Geschäftsführers auszugehen. Nach der durch das Erkenntnis eines verstärkten Senates vom 18.10.1995, 91/13/0037,0038, Slg.N.G. Nr. 7038/F, ausdrücklich aufrechterhaltenen ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes fällt es nämlich einem Vertreter als Verschulden zur Last, wenn er Löhne auszahlt, aber die darauf entfallende Lohnsteuer nicht an das Finanzamt entrichtet (VwGH 21.1.2004, 2002/13/0218). Die auf die ausbezahlten Löhne entfallende Lohnsteuer ist jedenfalls einzubehalten und spätestens am Fälligkeitstag in voller Höhe zu entrichten. Dies unabhängig von den vorhandenen liquiden Mitteln. Reichen die Mittel nicht zur vollen Entrichtung aus, sind die Lohnzahlungen entsprechend der Bestimmung des § 78 Abs.3 EStG entsprechend zu kürzen.

Der Bf. haftet daher jedenfalls für die Lohnsteuer 02/2018 in der Höhe von € 88,32 und die Lohnsteuer 03/2018 in der Höhe von € 1.116,32.

II. Zu den sonstigen Abgabenschuldigkeiten ist auszuführen:

Die Verletzung des Gleichheitsgrundsatzes wurde vom Bf. eingestanden. Die im Jahre 2018 fälligen Verbindlichkeiten gegenüber dem Finanzamt wurden nur zu 57,12 %, die sonstigen Verbindlichkeiten aber zu 61,28 % entrichtet. Bei gleichmäßiger Verteilung der liquiden Mittel auf sämtliche Gläubiger hätte das Finanzamt um 3,55 % gemessen an den Gesamtverbindlichkeiten von € 95.436,83, somit um € 3.392,43 mehr erhalten müssen.

Die Haftungsinanspruchnahme setzt weiters eine Kausalität zwischen schuldhafter Pflichtverletzung und Abgabenausfall voraus. Besteht aber nur die Pflicht zur anteiligen Entrichtung, so ist die Verletzung dieser Pflicht nur kausal für den anteiligen Abgabenausfall, nicht jedoch für die Abgabe zur Gänze (Ritz Bundesabgabenordnung § 9 Rz. 27). Nicht zuletzt deshalb besteht bei Verletzung der Gleichbehandlungspflicht die Haftung des § 9 nur anteilig, nämlich mit jenem Teilbetrag der bei Beachtung des Gleichheitsgrundsatzes zu entrichten gewesen wäre (VwGH 27.8.2008, 2006/15/0010).

Dem Vertreter obliegt nach der Judikatur des VwGH 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 (zB VwGH Ra 2015/16/0078). Hiebei sind noch nicht fällige Verbindlichkeiten nicht zu berücksichtigen (VwGH 2.9.2009, 2007/15/0039).

Eine Haftung zur Gänze kommt daher nur in Betracht, wenn der Vertreter seiner qualifizierten Mitwirkungspflicht hinsichtlich des Fehlens liquider Mittel und der anteiligen Verwendung dieser Mittel nicht nachkommt (zB VwGH 7.12.2000, 2000/16/0601).

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes ist dem Bf. der Nachweis gelungen, dass dem Bf. im Jahre 2018 nur liquide Mittel im Ausmaß von 60,68 % zur Verfügung standen. Dass die Mittelgegenüberstellung nicht für den jeweils konkreten Fälligkeitstag erfolgte, ändert nichts daran, dass der Bf. seiner Mitwirkungspflicht nachgekommen ist und seine Liquiditätslage zeitbezogen glaubhaft darstellen konnte. Die Kausalität zwischen Pflichtverletzung und Uneinbringlichkeit ist daher jeweils auf diesen Prozentsatz (3,55 % in Bezug auf die Gesamtverbindlichkeiten) bzw. die verkürzten € 3.392,43 beschränkt.

Von den € 3.392,43 ist noch der Anteil von 3,55 % der Lohnsteuer für die der Bf. zur Gänze haftet, in Abzug zu bringen:

Abgabenart	Betrag in Euro inklusive Quotenzahlung	3,55 % in Euro

Lohnsteuer 02/2018	110,40	3,92
Lohnsteuer 03/2018	1.395,40	49,54

Hinsichtlich der Abgaben mit Ausnahme der Lohnsteuer ist die Kausalität für den entstandenen Abgabenausfall daher auf den Betrag von € 3.338,97 beschränkt. Dieser Haftungsbetrag ist anteilmäßig für die jeweilige aushaftende Abgabe (€ 3.338,97 von € 24.361,03) geltend zu machen (13,706 %).

Zur Ermessensentscheidung ist auszuführen:

Die Haftungsinanspruchnahme liegt im Ermessen (§ 20 BAO) der Abgabenbehörde. Dieses Ermessen umfasst auch das Ausmaß der Heranziehung zur Haftung (ZB VwGH 25.3.2010, 2009/16/0104). Gemäß § 20 BAO ist die Ermessensentscheidung innerhalb der vom Gesetzgeber gezogenen Grenzen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommender Umstände zu treffen. Dem Gesetzesbegriff Billigkeit ist dabei die Bedeutung des berechtigten Interesses des Bf. beizumessen, nicht zur Haftung für Abgaben herangezogen zu werden, deren Uneinbringlichkeit bei der Primärschuldnerin feststeht und deren Nichtentrichtung durch ihn verursacht worden ist. Dem Gesetzesbegriff Zweckmäßigkeit kommt die Bedeutung öffentliches Interesse an der Einhebung der Abgaben zu. Dem öffentlichen Interesse an der Einhebung der Abgaben ist dabei der Vorzug gegenüber den Billigkeitsgründen einzuräumen. Zugunsten des Bf. war jedoch zu berücksichtigen, dass die Firma ***2*** zwei Geschäftsführer hatte, im Rahmen des Ermessens wird daher jedem der beiden Geschäftsführer die Hälfte des Haftungsbetrages anstelle des gesamten Haftungsbetrages als Gesamtschuld zur Entrichtung vorgeschrieben.

Berechnung des Haftungsbetrages:

Abgabenart	Betrag in Euro abzüglich Quotenzahlung	Haftungsbetrag 13,706 % (ausg. LSt)	50 % (Haftung je Geschäftsführer)
Lohnsteuer 02/2018	88,32	88,32	44,16
Lohnsteuer 03/2018	1.116,32	1.116,32	558,16
Umsatzsteuer 04/2018	13.854,56	1.898,86	949,43
Umsatzsteuer 07/2018	3.942,24	540,32	270,16
Umsatzsteuer 2018	4.609,15	631,75	315,88

Dienstgeberbeitrag 2015	6,56	0,90	0,45
Dienstgeberbeitrag 2016	77,76	10,66	5,33
Dienstgeberbeitrag 2017	13,92	1,92	0,96
Dienstgeberbeitrag 03/2018	660,19	90,50	45,25
Zuschlag/Dienstgeberb.2015	0,64	0,10	0,05
Zuschlag/Dienstgeberb.2016	7,04	0,96	0,48
Zuschlag/Dienstgeberb.2017	1,44	0,20	0,10
Zuschlag/Dienstgeberb.02/2018	66,68	9,14	4,57
Zuschlag/Dienstgeberb.03/2018	69,44	9,52	4,76
Körperschaftsteuer 04-06/2018	100,00	13,72	6,86
Körperschaftsteuer 07-09/2018	100,00	13,72	6,86
Säumniszuschlag 1 2018	346,92	47,56	23,78
Säumniszuschlag 2 2017	144,00	19,74	9,87
Säumniszuschlag 2 2018	48,32	6,62	3,31
Pfändungsgebühr 2018	306,40	42,00	21,00
Barauslagenersatz 2018	5,60	0,78	0,39
Summe	25.565,67	4.543,61	2.271,81

3.2. 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.

Da im gegenständlichen Beschwerdeverfahren keine Rechtsfragen aufgeworfen worden sind, denen im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukommt und sich die

Entscheidung auf die angeführte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes stützt, ist eine Revision nicht zulässig.

Klagenfurt am Wörthersee, am 23. März 2022