

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. P.H in der Beschwerdesache Mr.. A.B, vertreten durch Mr.. S.K, Rechtsanwalt, Straße 3, PLZ Ort, über die Beschwerde vom 13. Juli 2018 gegen den Bescheid des Finanzamtes Ort (nunmehr: Finanzamt Österreich) vom 12. Juni 2018 betreffend Haftung gemäß § 9 Bundesabgabenordnung (BAO) zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Der Haftungsbetrag wird auf folgende Abgabenschuldigkeiten eingeschränkt:

Abgabenart	Zeitraum	Fälligkeit	Betrag in Euro
Umsatzsteuer	08/2012	15.10.2012	21.084,38
Lohnsteuer	08/2012	17.09.2012	28.166,96
Dienstgeberbeitrag	08/2012	17.09.2012	8.491,04
Zuschlag/Dienstgebebeitrag	08/2012	17.09.2012	772,78
Umsatzsteuer	07/2012	17.09.2012	74.887,99
Zuschlag/Dienstgeberbeitrag	2009	15.01.2010	194,89
Lohnsteuer	2010	17.01.2011	5.528,25
Dienstgeberbeitrag	2010	17.01.2011	2.376,74
Zuschlag/Dienstgeberbeitrag	2010	17.01.2011	271,89
Lohnsteuer	2011	16.01.2012	17.088,08
Dienstgeberbeitrag	2011	16.01.2012	2.455,88
Zuschlag/Dienstgeberbeitrag	2011	16.01.2012	389,80

Dienstgeberbeitrag	2009	15.01.2010	2.139,07
SUMME			163.847,75

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

Verfahren:

Über das Vermögen der H1. AG wurde mit Beschluss des Landesgerichts Ort am 11.1.2013 ein Insolvenzverfahren eröffnet. Das Finanzamt meldete Forderungen iHv Euro 4,165.838,53 an. Am 24.07.2014 wurde der Konkurs nach Verteilung des Massevermögens gemäß § 139 Insolvenzordnung aufgehoben und die AG infolge Vermögenslosigkeit am 18.09.2015 im Firmenbuch gelöscht. Nach Verbuchung der Quotenzahlungen im Juli 2014 iHv Euro 84.372,36; Euro 120.763,26 und Euro 135.268,52 wies das Abgabenkonto einen Rückstand iHv Euro 3,787.693,30 aus.

Das Finanzamt leitete ein Haftungsverfahren ein und teilte mit Vorhalt vom 15.09.2017 dem Beschwerdeführer (im Folgenden: Bf.) als vormaligen Vorstand mit, dass die Erlassung eines Haftungsbescheides für den Teilbetrag iHv Euro 1,526.457,67 gegenüber ihm als Vorstand der Aktiengesellschaft beabsichtigt sei. Dem Bf. wurde aufgetragen, die Gründe für die Nichtentrichtung der haftungsgegenständlichen Abgaben zu benennen und den Nachweis der Gleichbehandlung der Gläubiger, einschließlich des Abgabengläubigers, zu erbringen. Die Rechtslage wurde erläutert und auf die erhöhte Mitwirkungspflicht hingewiesen.

Der Bf. teilte mit email vom 21.11.2017 durch seinen Rechtsanwalt mit, dass sein Schuldenregulierungsverfahren am 24.11.2014 rechtskräftig mit einem Sanierungsplan abgeschlossen worden sei. Gemäß § 197 IO in Verbindung mit § 156 IO sei daher die exekutive Geltendmachung der Haftung gemäß § 9 BAO nicht mehr möglich. Die Haftung für Abgaben der AG aus den Jahren 2012 und davor wäre demgemäß im Sanierungsverfahren anzumelden gewesen. Es liege nicht im Verschulden des Bf., dass das Finanzamt die Forderungen im Insolvenzverfahren des Bf. nicht angemeldet hat. Das Schuldenregulierungsverfahren wurde laut Auszug aus der Insolvenzdatei am 13. Mai 2014 beim Bezirksgericht zu Aktenzeichen ***2*** eröffnet und nach Annahme eines Zahlungsplanes (Quote 5%, halbjährlich) und Rechtskraft des Zahlungsplanes am 24.11.2014 aufgehoben.

Der Beschwerdeführer wurde mit Bescheid vom 12.06.2018 zur Haftung für aushaftende Abgabenschuldigkeiten der Firma H1. AG in Höhe von insgesamt Euro 1,526.457,67 betreffend den Zeitraum 2009 bis 2012 herangezogen. Die Abgaben wurde der Höhe nach aufgegliedert nach deren Fälligkeit im Rückstandsausweis, wie folgt dargestellt:

Abgabenart	Zeitraum	Fälligkeit	Betrag
Umsatzsteuer	08/2012	15.10.2012	84.337,53
Lohnsteuer	10/2012	15.11.2012	83.682,40
Dienstgeberbeitrag	10/2012	15.11.2012	36.533,89
Zuschlag/Dienstgeberbeitrag	10/2012	15.11.2012	3.324,46
Umsatzsteuer	09/2012	15.11.2012	129.833,13
Säumniszuschlag 1	2011	19.11.2012	196,47
Lohnsteuer	08/2012	17.09.2012	112.667,85
Dienstgeberbeitrag	08/2012	17.09.2012	33.964,19
Zuschlag/Dienstgebebeitrag	08/2012	17.09.2012	3.091,15
Umsatzsteuer	07/2012	17.09.2012	299.551,97
Stundungszinsen	2012	17.12.2012	846,09
Lohnsteuer	11/2012	17.12.2012	145.803,68
Dienstgeberbeitrag	11/2012	17.12.2012	9.691,10
Zuschlag/Dienstgebebeitrag	11/2012	17.12.2012	2.229,82
Umsatzsteuer	10/2012	17.12.2012	450.000,00
Zuschlag/Dienstgeberbeitrag	2009	15.01.2010	779,57
Lohnsteuer	2010	17.01.2011	22.113,00
Dienstgeberbeitrag	2010	17.01.2011	9.506,97
Zuschlag/Dienstgeberbeitrag	2010	17.01.2011	1.087,59
Lohnsteuer	2011	16.01.2012	68.352,35

Dienstgeberbeitrag	2011	16.01.2012	9.823,55
Zuschlag/Dienstgeberbeitrag	2011	16.01.2012	1.559,23
Dienstgeberbeitrag	2009	15.01.2010	8.556,30
SUMME			1,517.532,29

Dem Haftungsbescheid wurden Abgabenbescheide gegenüber der AG betreffend Lohnsteuer, Dienstgeberbeiträge, Zuschläge zum Dienstgeberbeitrag und Umsatzsteuer 2010 als Beilagen angeschlossen.

Das Finanzamt führte begründend aus, dass gemäß § 80 Bundesabgabenordnung die zur Vertretung juristischer Personen berufenen Personen für deren Abgabenschuldigkeiten haften, soweit diese infolge schuldhafter Verletzung der den Vertretern auferlegten Pflichten nicht entrichtet werden können. Die am Abgabenkonto der Primärschuldnerin aushaftenden Abgaben haften iHv Euro 1,517.532,29 unberichtigt aus und sind im Hinblick auf die Eröffnung des Insolvenzverfahrens am 13.01.2013 und der damit verbundenen Auflösung der Gesellschaft uneinbringlich.

Zum Vorbringen, wonach über den Haftungspflichtigen am 13.05.2014 ein Schuldenregulierungsverfahren eröffnet wurde, welches am 24.11.2014 nach Abschluss eines Sanierungsplanes (Quote 5%) aufgehoben worden ist, hielt das Finanzamt fest, dass im Zeitpunkt der Eröffnung des Schuldenregulierungsverfahrens der tatsächliche Ausfall bei der Primärschuldnerin noch nicht bekannt gewesen sei.

Das Insolvenzverfahren der Primärschuldnerin, AZ ***1***, wurde am 24.07.2014 nach erfolgter Schlussverteilung beendet. Am 29.07.2014 wurden am Abgabenkonto die Quotenzahlungen verbucht und am 08.08.2014 die Aufhebung des Insolvenzverfahrens für rechtskräftig erklärt. Daraus folge, dass die Ermittlung der maßgeblichen Beträge erst nach dem Stichtag 13.05.2014 erfolgen habe können.

Das spätere Ergehen eines Haftungsbescheides sei für die Durchsetzung des Bescheides nicht hinderlich.

Beschwerde vom 13.07.2018:

In der Beschwerde führte der Beschwerdeführer wörtlich wie folgt aus:

„Zu sämtlichen aus dem Zeitraum 2012 angeführten Abgaben ist auszuführen, dass das Finanzamt gleich wie alle anderen Gläubiger behandelt worden ist. Das Prinzip der Gleichbehandlung aller Gläubiger wurde meines Wissens nach von dem für die Abführung der Finanzamtsverbindlichkeiten zuständigen Vorstand, zuerst war dies bis Mitte 2012 Herr

****4*** Sch., ab September 2012 Herr Magister B., strikt beachtet. Herr B. ist bereits im Juni 2012 als Sanierer der H1. AG beigezogen worden, er hat das Prinzip der Gleichbehandlung aller Gläubiger meines Erachtens streng gepflegt. Ich selbst war nie für den Bereich Finanz und Abführung der Finanzamtsverbindlichkeiten verantwortlich oder zuständig und habe während meiner gesamten, rund 15-jährigen Beteiligung an H1. niemals ein Gespräch mit dem Finanzamt geführt. Dies waren stets die zuständigen Vorstände bzw. Leiter des Rechnungswesens oder der Buchhaltung. Mir wurde immer von der ordnungsgemäßen Abführung berichtet und wurde vor allem im Jahr 2012 das Prinzip der Gleichbehandlung aller Gläubiger von dem zuständigen Vorstand und Bearbeitern mit Aufnahme des Herrn B. streng beachtet. Herr B., ein auf Sanierungen spezialisierter Berater, wurde eigens beigezogen. Nach meinen Kontrollen und auch nach meinen Kenntnissen nach Insolvenzeröffnung ist er den Aufgaben korrekt nachgekommen. Der Vorstand der H1. AG ist damit entsprechend dem Aktiengesetz und der BAO seinen Pflichten nachgekommen. Eine Haftung für die laut Abgabenbescheid angeführten Verbindlichkeiten aus dem Jahr 2012 ist schon aus diesen Gründen nicht gegeben.*

*Auch eine Haftung für die Abgabenverbindlichkeiten laut Haftungsbescheid vom 2009-2011 ist mir gegenüber nicht gegeben. Ich verweise nochmals darauf das ich für den Bereich Finanz und Abführung der Finanzamtsverbindlichkeiten nicht zuständig war. Es gab eine strikte Trennung zwischen den Vorstandstätigkeiten für den Bereich des Rechnungswesens inklusive Finanzabführung der Finanzamtsverbindlichkeiten waren in zeitlicher Abfolge die Herren Dr. ***3***, ***4*** Sch. und Mr.. B. zuständig. Eine Haftung für die Abgabenverbindlichkeiten von 2009-2011 ist im Übrigen auch nicht gegeben, da das Finanzamt es selbst verabsäumt hat Exekution zu führen. Bei rechtzeitiger Exekutionsführung hätten diese Verbindlichkeiten einbringlich gemacht werden können. Das Finanzamt hatte selbst versäumt diese Verbindlichkeit einbringlich zu machen.“*

Die Abgabenverbindlichkeiten aus dem Jahr 2012 können dem Vorstand nicht angelastet werden, weil sämtliche Gläubiger gleichrangig befriedigt worden sind. Beantragt wurde den Bescheid ersatzlos zu beheben.

Beschwerdevorentscheidung:

Das Finanzamt wies mit Beschwerdevorentscheidung vom 31.08.2018 die Beschwerde als unbegründet ab. Zum Vorbringen des Bf, er sei aufgrund der internen Aufgabenteilung nicht für die Abgaben und Finanzamtsverbindlichkeiten zuständig gewesen, sondern seien dies die Vorstände Sch. und Mr.. B. gewesen, führte das Finanzamt aus, dass der Vorstand nicht durch die Aufgabenteilung von seinen Pflichten entbunden ist. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes obliegt jedem Vertreter einer juristischen Person die Überwachung der rechtmäßigen Gebarung der Gesellschaft und auch des dafür zuständigen Vertreters

(Vorstandsmitgliedes). Der Umfang der Überwachungspflicht hänge dabei von den Umständen des Einzelfalles ab.

Zum Einwand des Bf., das Finanzamt habe die rechtzeitige Exekutionsführung unterlassen, führte das Finanzamt aus, dass es sich bei den in Haftung gezogenen Abgaben um Selbstbemessungsabgaben handelt, welche von der Gesellschaft richtig zu berechnen und abzuführen gewesen wären. Der Umstand, dass die Selbstbemessungsabgaben für die Jahre 2009 bis 2011 nicht korrekt berechnet worden sind, wurde erst anlässlich der Lohnsteuerprüfung festgestellt und mit Bescheiden vom 12.10.2012 die entsprechenden Nachforderungen an Lohnabgaben festgesetzt. Diese Lohnabgaben sind bereits rückwirkend gesetzlich fällig gewesen. Im Hinblick auf die erst mit Ablauf der Zahlungsfrist am 19.11.2012 eingetretene Vollstreckbarkeit der Lohnabgaben und angesichts des am 11.01.2013 eröffneten Insolvenzverfahrens über die Beschwerdeführerin war für die Behörde eine Exekutionsführung nicht mehr möglich.

Zum Einwand, die Forderungen wären im Sanierungsverfahren des Bf. zu berücksichtigen gewesen führte das Finanzamt aus, dass Voraussetzung der Haftungsinanspruchnahme die Uneinbringlichkeit der Abgaben ist. Erst nach Abschluss des Insolvenzverfahrens der Gesellschaft sei der tatsächliche Abgabenausfall feststellbar gewesen.

Der Bf. beantragte mit Schriftsatz vom 4.10.2018 die Vorlage der Beschwerde an das BFG.

Das Finanzamt beantragte im Vorlagebericht die Abweisung der Beschwerde.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Der Bf. war in der Zeit vom 01.09.2007 bis 14.11.2012 Vorstand der H1. AG und vertrat die Aktiengesellschaft gemeinsam mit einem weiteren Vorstand oder einem Prokuristen. ***4*** Sch. fungierte in der Zeit 06.09.2006 bis 14.11.2012 als Vorstandsmitglied und vertrat die Aktiengesellschaft ebenfalls mit einem weiteren Vorstand oder Prokuristen. Ab 18.09.2012 vertrat Mr.. Ch B. die AG als weiteres Vorstandsmitglied.

Das Landesgericht eröffnete am 11.01.2013 über die AG das Insolvenzverfahren (Zl. ***1***). Die Gesellschaft wurde infolge Eröffnung des Konkursverfahrens aufgelöst. Das Insolvenzverfahren wurde mit Beschluss vom 24.07.2014 aufgehoben. Das Finanzamt berechnete nunmehr die unberichtigt aushaftenden Abgaben abzüglich der zugesprochenen Quote. Am 18.09.2015 wurde die AG gemäß § 40 FBG im Firmenbuch infolge Vermögenslosigkeit gelöscht. Die haftungsgegenständlichen Abgaben haften uneinbringlich aus.

Der Entscheidung liegen die Abgabenbescheide, der angefochtene Haftungsbescheid, die Beschwerde mitsamt dem Beschwerdevorbringen, der Vorlageantrag und Vorlagebericht, Protokolle der Aufsichtsratssitzungen im Oktober, November und Dezember 2012 zugrunde.

Rechtliche Beurteilung:

Zu Spruchpunkt I:

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 in § 80 BAO dem Vertreter auferlegten Pflichten umfassen auch die rechtzeitige Entrichtung der für die Gesellschaft anfallenden Abgaben. Abgabenrechtliche Pflichten wurden nicht erfüllt, wenn Abgaben, die zu entrichten gewesen wären, nicht entrichtet worden sind.

Zu den abgabenrechtlichen Pflichten eines Geschäftsführers gehört insbesondere dafür zu sorgen, dass die Abgaben entrichtet werden.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hat der Vertreter darzutun, aus welchen Gründen ihm die Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten unmöglich war, widrigenfalls angenommen wird, dass die Pflichtverletzung schuldhaft war. Bei Selbstbemessungsabgaben ist dabei maßgebend, wann die Abgaben bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung abzuführen gewesen wären (VwGH 22.4.2015, 2013/16/0208). Maßgebend ist daher der Zeitpunkt ihrer Fälligkeit, somit unabhängig davon, ob die Abgabe bescheidmäßig festgesetzt wird.

Voraussetzung für die Haftung sind eine Abgabeforderung gegen den Vertretenen, die Stellung als Vertreter, die Uneinbringlichkeit der Abgabeforderung, eine Pflichtverletzung des Vertreters, und die Ursächlichkeit der Pflichtverletzung für die Uneinbringlichkeit.

Reichen die Mittel des Vertretenen nicht aus, die offenen Schulden zur Gänze zu entrichten, ist der Vertreter zur Befriedigung der Schulden im gleichen Verhältnis verpflichtet (Gleichbehandlungsgrundsatz).

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. 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.

1. Offene Abgabeforderungen gegen die Primärschuldnerin:

Über die Primärschuldnerin, deren Vorstand der Beschwerdeführer vom 01.09.2007 bis 14.11.2012 gewesen ist wurde mit Beschluss des Landesgerichtes am 11.01.2013 das Konkursverfahren eröffnet. Der Konkurs wurde mit Beschluss vom 24.07.2014 aufgehoben. Die Gesellschaft wurde am 18.09.2015 im Firmenbuch gelöscht. Damit steht fest, dass die verfahrensgegenständlichen Abgaben bei der Primärschuldnerin uneinbringlich geworden sind.

Der Bf. haftete als Vorstand für die Entrichtung der haftungsgegenständlichen Abgaben, soweit die gesetzliche Fälligkeit der Abgaben in die Zeit seiner Funktionsausübung fällt (§ 80 BAO).

Soweit der Bf. nun einwendet, dass Finanzamt hätte die Forderungen im Sanierungsverfahren (2014) des Bf. anzumelden gehabt, gilt zu berücksichtigen, dass sich aus der Konkurseröffnung (11.01.2013) noch nicht zwingend die Uneinbringlichkeit der Abgabeforderung gegenüber der Primärschuldnerin ergibt. Uneinbringlichkeit ist erst dann anzunehmen, wenn endgültig feststeht, dass die Abgabeforderung gänzlich uneinbringlich ist. Das Finanzamt kann daher den Bf. nur für solche Forderungen zur Haftung heranziehen, deren Uneinbringlichkeit zweifelsfrei feststeht. Das Finanzamt hat daher zu Recht die Quote des Insolvenzverfahrens der Primärschuldnerin berücksichtigt.

2. Stellung des Beschwerdeführers als Vertreter der Primärschuldnerin:

Der Bf. war in der Zeit vom 01.09.2007 bis 14.11.2012 Vorstand der Aktiengesellschaft und vertrat die AG gemeinsam mit einem weiteren Vorstand oder einem Prokuristen. ***4*** Sch. fungierte in der Zeit 06.09.2010 bis 14.11.2012 als weiteres Vorstandsmitglied.

Ab 18.09.2012 vertrat Mr.. Ch B. die AG als weiteres Vorstandsmitglied mit einem weiteren Vorstand oder Prokuristen.

Hinsichtlich solcher Abgaben, deren gesetzliche Fälligkeiten in die Zeit der Ausübung der Vorstandsfunktion fällt, kann der Bf. bei Vorliegen der Voraussetzungen zur Haftung gemäß § 9 BAO herangezogen werden.

3. Uneinbringlichkeit der Abgabennachforderungen:

Die Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben steht fest. Das Finanzamt hat die Insolvenzquote berücksichtigt.

Die Nichtentrichtung von Abgaben, deren gesetzliche Fälligkeit zu einem Zeitpunkt eingetreten ist, in welchem der Bf. laut Firmenbuch keine Vorstandsfunktion mehr ausgeübt hat, kann dem Bf. im Rahmen der Heranziehung zur Haftung gemäß § 9 BAO nicht angelastet werden. Solche Abgaben, deren gesetzliche Fälligkeit nach Beendigung der Vorstandstätigkeit (14.11.2012) liegen (November, Dezember 2012), sind daher dem Bf. nicht mehr anzulasten. Für eine Haftungsinanspruchnahme kommen daher folgende Abgaben in Höhe von insgesamt Euro 655.391,25 in Betracht:

Abgabenart	Zeitraum	Fälligkeit	Betrag in Euro
Umsatzsteuer	08/2012	15.10.2012	84.337,53
Lohnsteuer	08/2012	17.09.2012	112.667,85
Dienstgeberbeitrag	08/2012	17.09.2012	33.964,19
Zuschlag/Dienstgeberbeitrag	08/2012	17.09.2012	3.091,15
Umsatzsteuer	07/2012	17.09.2012	299.551,97
Zuschlag/Dienstgeberbeitrag	2009	15.01.2010	779,57
Lohnsteuer	2010	17.01.2011	22.113,00
Dienstgeberbeitrag	2010	17.01.2011	9.506,97
Zuschlag/Dienstgeberbeitrag	2010	17.01.2011	1.087,59
Lohnsteuer	2011	16.01.2012	68.352,35
Dienstgeberbeitrag	2011	16.01.2012	9.823,55
Zuschlag/Dienstgeberbeitrag	2011	16.01.2012	1.559,23
Dienstgeberbeitrag	2009	15.01.2010	8.556,30
SUMME			655.391,25

Dem Haftungsbescheid wurden Abgabenbescheide gegenüber der H1. AG betreffend Lohnsteuer, Dienstgeberbeiträge, Zuschlägen zum Dienstgeberbeitrag und Umsatzsteuer 2010 als Beilagen angeschlossen.

4) Schuldhafte Pflichtverletzung

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hat der Vertreter darzutun, aus welchen Gründen ihm die Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten unmöglich gewesen ist, widrigenfalls die Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung im Sinne des § 9 Abs. 1 BAO annehmen darf. Der Vertreter 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.

Der Grundsatz der Gläubigergleichbehandlung bezieht sich auch auf Zahlungen, die zur Aufrechterhaltung des Geschäftsbetriebes erforderlich sind. Der Nachweis, welcher Betrag bei Gleichbehandlung sämtlicher Gläubiger - bezogen auf die jeweiligen Fälligkeitszeitpunkte einerseits und das Vorhandensein liquider Mittel andererseits - an die Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre, obliegt dem Vertreter.

Auf diesem, nicht aber auf der Behörde, lastet auch die Verpflichtung zur Errechnung einer entsprechenden Quote. Vermag der Vertreter nachzuweisen, welcher Betrag bei anteilmäßiger Befriedigung der Forderungen an die Abgabenbehörde abzuführen gewesen wäre, so haftet er nur für die Differenz zwischen diesem und der tatsächlich erfolgten Zahlung. Wird dieser Nachweis nicht angetreten, kann dem Vertreter die uneinbringliche Abgabe zur Gänze vorgeschrieben werden. Die nach § 9 BAO erforderliche Verschuldensprüfung hat dabei von der objektiven Richtigkeit der Abgabenfestsetzung auszugehen.

Da ein solcher Nachweis im gegenständlichen Fall nicht erbracht wurde, erstreckt sich die Haftung grundsätzlich auf die ungekürzten Abgabenforderungen.

Hinsichtlich der haftungsgegenständlichen Lohnsteuer ist zu berücksichtigen, dass nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes bei dieser Abgabe der Gleichbehandlungsgrundsatz nicht zum Tragen kommt.

Aus der Bestimmung des § 78 Abs. 3 EStG 1988, wonach in Fällen, in denen die dem Arbeitgeber zur Verfügung stehenden Mittel zur Zahlung des vollen vereinbarten Arbeitslohnes nicht ausreichen, die Lohnsteuer von dem tatsächlich zur Auszahlung gelangenden niedrigeren Betrag zu berechnen und einzubehalten ist, ergibt sich nämlich, dass jede vom Geschäftsführer einer GmbH vorgenommene Zahlung voller vereinbarter Arbeitslöhne, wenn die zur Verfügung stehenden Mittel nicht auch für die darauf entfallende Lohnsteuer ausreichen, eine schuldhafte Verletzung seiner abgabenrechtlichen Pflicht mit den Rechtsfolgen des § 9 Abs. 1 BAO darstellt. Die einbehaltene Lohnsteuer ist zur Gänze zur späteren Abfuhr zu verwenden und unterliegt (auch) bei sich bis zum Abfuhrzeitpunkt geänderten wirtschaftlichen Verhältnissen nicht dem Gleichbehandlungsgebot. Somit trifft den Vertreter nach § 80 BAO die Verpflichtung, die Lohnsteuer einerseits einzubehalten und andererseits - ungeachtet

wirtschaftlicher Schwierigkeiten und des Gleichbehandlungsgebotes - zur Gänze dem Finanzamt zum Fälligkeitstag abzuführen.

5) Kausal- und Rechtswidrigkeitszusammenhang

Im Falle des Vorliegens einer schuldhaften Pflichtverletzung spricht nach der ständigen Rechtsprechung eine Vermutung für die Verursachung der Uneinbringlichkeit der Abgaben durch die Pflichtverletzung (Ritz, BAO⁶, § 9 Tz 24).

Es wurden keinerlei Gründe vorgebracht, die Anhaltspunkte für einen Ausschluss des Kausal- bzw. des Rechtswidrigkeitszusammenhanges bieten würden; solche sind auch nicht aktenkundig.

Der Bf. bringt vor, dass er intern nicht für die Abgabenangelegenheiten zuständig gewesen sei. Er habe in seiner 15-jährigen Tätigkeit kein einziges Mal Kontakt mit dem Finanzamt gehabt. Der Bf. meint, man möge zu diesem Beweisthema den weiteren Vorstand ***4*** Sch. als Zeugen befragen. Das Vorbringen des Bf ist schlüssig und glaubhaft, weshalb der erkennende Richter von der Einvernahme des angebotenen Zeugen Abstand genommen hat.

Soweit der Bf. meint, es habe eine Geschäftsaufteilung zwischen beiden Vorständen gegeben, gilt zu berücksichtigen, dass dem Bf. als weiteren Vorstand regelmäßige Kontroll- und Überwachungspflichten obliegen, damit ihm Abgabenrückstände nicht verborgen bleiben.

Im zweiten Halbjahr 2012 war die Liquidität der AG bereits derart angespannt, dass der Vorstand Maßnahmen ergreifen musste, um die angespannte Liquidität des Unternehmens zu verbessern. So wurde im Oktober 2012 die Produktion um vierzehn Tage eingestellt und etwa 15 Mitarbeiter auf Baustellen entsandt, um die Fertigstellung von Projekten voranzutreiben und somit Kundenforderungen schneller einbringlich machen zu können (Protokolle 5,6 und 7 über die Aufsichtsratssitzungen im Jahr 2012).

Gleichzeitig war man um Stundungen von Lieferantenverbindlichkeiten etc. bemüht (Aufsichtsratssitzungsprotokoll vom 31.10.2012).

Angesichts der Höhe der im Insolvenzverfahren angemeldeten Forderungen von mehr als Euro 4 Mio. und der in den Aufsichtsratssitzungen dargestellten schlechten wirtschaftlichen Lage der AG kann dem Bf. die Nichtentrichtung der haftungsgegenständlichen Abgabenschuldigkeiten nicht verborgen geblieben sein.

Damit steht fest, dass dem Bf. bekannt gewesen ist, dass einzelne Verbindlichkeiten nicht mehr bedient werden. Dem Bf. war bewusst, dass die AG ihren abgabenrechtlichen Verpflichtungen nicht mehr nachgekommen ist. Den Vorständen war im September und Oktober 2012 bewusst, dass die laufend fälligen und haftungsgegenständlichen Abgaben nicht entrichtet werden. Dies ergibt sich schon aus der Höhe der haftungsgegenständlichen Abgaben (Tabelle oben).

Damit ist jedoch nicht mehr entscheidend, welcher Vorstand für die Entrichtung der Abgaben und die Finanzgebarung zuständig gewesen ist. Das Vorbringen hinsichtlich der möglichen Aufteilung der Geschäfte geht insoweit ins Leere. Dabei gilt zu berücksichtigen, dass die Gleichbehandlung der Gläubiger nicht nachgewiesen worden ist.

6) Ermessen

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist die Geltendmachung der Haftung in das Ermessen der Abgabenbehörde gestellt. Dieses Ermessen umfasst auch das Ausmaß der Heranziehung zur Haftung innerhalb des vom Gesetz vorgegebenen Rahmens. Das bedeutet, dass bei Erfüllung der tatbestandsmäßigen Voraussetzungen des § 9 BAO nicht allein und in jedem Fall nur eine volle Inanspruchnahme für jene aushaftenden Abgaben in Betracht kommt, hinsichtlich derer die Haftungsvoraussetzungen erfüllt sind (dies wäre nur bei einer gebundenen, kein Ermessen einräumenden Haftungsbestimmung der Fall).

Innerhalb des vom Gesetz vorgegebenen Rahmens sind Ermessensentscheidungen gemäß § 20 BAO nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Dem Gesetzesbegriff "Billigkeit" ist die Bedeutung "Angemessenheit in Bezug auf berechnete Interessen der Partei", dem Gesetzesbegriff "Zweckmäßigkeit" die Bedeutung "öffentliches Interesse an der Einbringung der Abgaben" beizumessen (vgl. Ritz⁶, BAO, § 20 Tz 7).

Die "Billigkeit" gebietet bei einer Ermessenentscheidung im Regelfall die Berücksichtigung des steuerlichen Verhaltens und auch der wirtschaftlichen Verhältnisse der Partei. Zur Berücksichtigung der persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse vertritt der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung zu § 9 BAO die Ansicht, dass den wirtschaftlichen Verhältnissen des Haftungsschuldners im Zeitpunkt der Geltendmachung der Haftung keine Bedeutung zukommt. Eine Vermögenslosigkeit oder das Fehlen von Einkünften des Haftungspflichtigen steht nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes in keinem Zusammenhang mit der Geltendmachung der Haftung. Diese kann auch dann zweckmäßig sein, wenn die Haftungsschuld im Zeitpunkt der Geltendmachung uneinbringlich ist, da dies nicht ausschließt, dass künftig neu hervorgekommenes Vermögen oder künftig erzielte Einkünfte zur Einbringlichkeit führen können (VwGH 2.9.2009, 2008/15/0139). Die wirtschaftliche Lage des Haftungspflichtigen steht für sich allein noch in keinem erkennbaren Zusammenhang mit der Geltendmachung der Haftung. Eine allfällige *persönliche Unbilligkeit* in der Einhebung der haftungsgegenständlichen Abgaben ist im Rahmen der Ermessensübung zur Geltendmachung der Haftung nicht zu berücksichtigen.

Der Verwaltungsgerichtshof unterscheidet damit zu Recht zwischen der Billigkeit bei der Geltendmachung der Haftung und der Billigkeit (persönlichen oder sachlichen Unbilligkeit) bei der nachfolgenden Einhebung der Haftungsschuld beim Haftungspflichtigen. Die Geltendmachung der Haftung ist zwar eine Einhebungsmaßnahme (Ritz, BAO⁶, § 224); diese

Einhebungsmaßnahme bezieht sich aber auf die Einhebung der Abgaben der Primärschuldnerin.

Gegenüber dem Haftungsschuldner ist die Heranziehung zur Haftung noch keine Einhebungsmaßnahme, sondern eine Maßnahme, der Festsetzungscharakter zukommt. Gemäß § 7 Abs. 1 BAO wird er erst durch die Geltendmachung der Haftung zum Gesamtschuldner. Daran schließt sich das eigenständige Einhebungsverfahren der Haftungsschuld beim Haftungspflichtigen an.

Daraus folgt, dass eine Unbilligkeit im Zuge der Geltendmachung der Haftung daher nur insofern Berücksichtigung finden kann, als sie nicht in der Einhebung der Haftungsschuld beim Haftungspflichtigen liegt, sondern in der (vollen) Heranziehung zur Haftung läge.

Das Ausmaß des Vertreterverschuldens ist bei der Prüfung der tatbestandsmäßigen Voraussetzungen für die Haftungsinanspruchnahme nicht zu quantifizieren, da eine bestimmte Schuldform nicht gefordert wird, und auch leichte Fahrlässigkeit genügt. Im Rahmen der Ermessensübung kann das Ausmaß des Verschuldens bei der Bestimmung des Haftungsumfanges jedoch Berücksichtigung finden (UFS 31.7.2013, RV/1104-L/11).

Die Primärschuldnerin war über einen Zeitraum von mehr als einem Jahr in schweren existenziellen Nöten. Der Bf. hat sich als Vorstand nach der internen Verteilung der Vorstandsagenden offenkundig auf die beiden weiteren Vorstände verlassen. Diese Umstände bedeuten, dass der Grad der schuldhaften Pflichtverletzung beim Bf. geringer ausgeprägt ist.

Zu Gunsten des Bf. ist im Rahmen der Ermessensübung weiters zu berücksichtigen, dass die abgabenrechtlichen Pflichtverletzungen mehr als zehn Jahre zurückliegen.

In Abwägung dieser Billigkeits- und Zweckmäßighkeitsgründe erachtet das Bundesfinanzgericht daher im vorliegendem Sachverhalt eine Haftungsinanspruchnahme im Ausmaß von 25% als angemessen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

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. Eine im Einzelfall zu treffende Ermessensentscheidung wirft in der Regel keine Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung auf

(vgl. VwGH 27.3.2019, Ra 2018/12/0022). Da im gegenständlichen Beschwerdeverfahren keine Rechtsfragen aufgeworfen sind, denen im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukommt, sich die Entscheidung auf die angeführte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes stützt und die Ermessensentscheidung keine Rechtsfrage darstellt, ist eine Revision nicht zulässig.

Klagenfurt am Wörthersee, am 24. Jänner 2023