

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag.Dr. Wolfgang Pagitsch in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Schabetsberger Steuerberatung GmbH, Fischerstiege 9, 1010 Wien, über die Beschwerde vom 25. April 2013 gegen den Haftungsbescheid des Finanzamtes Österreich (vormals Finanzamtes Wien 8/16/17) vom 3. April 2013 betreffend Abgabenschuldigkeiten der ***Firma1***, Steuernummer ***Zahl1***, zu Recht erkannt:

- I.) Der Beschwerde wird gem. § 279 Abs. 1 BAO stattgegeben und der angefochtene Bescheid aufgehoben.
- II.) Gegen dieses Erkenntnis ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Verfahrensgang

Mit Haftungsbescheid vom 3.4.2013 wurde der Beschwerdeführer als Haftungspflichtiger gem. § 9 BAO für Abgabenschuldigkeiten der ***Firma1*** (kurz ***Firma1kurz***) und zwar für

Abgabenart und Zeitraum	Fälligkeitstag	Betrag
Umsatzsteuer 09/11	15.11.2011	15.488,74
Lohnsteuer 10/11	15.11.2011	9.212,97
Dienstgeberbeitrag 10/11	15.11.2011	2.910,51
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 10/11	15.11.2011	257,29
Kammerumlage 07-09/11	15.11.2011	88,11
Umsatzsteuer 10/11	15.12.2011	20.427,87
Lohnsteuer 11/11	15.12.2011	8.410,62
Dienstgeberbeitrag 11/11	15.12.2011	5.530,42
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 11/11	15.12.2011	489,82
SUMME		62.816,35

zur Haftung herangezogen.

Dagegen erhob der Beschwerdeführer mit Schriftsatz vom 25.4.2013 Beschwerde und begründete diese im Wesentlichen damit, dass hinsichtlich der Lohnsteuer 10/2011 aufgrund des Schreibens vom 15.11.2011 eine Widmung für eine Überrechnung beantragt, diese aber von der belangten Behörde irrtümlicherweise nicht durchgeführt worden sei, er seine Abgabenverpflichtungen nicht schuldhaft verletzt habe und bei der ***Firma1kurz*** keine Gläubigerbevorzugung stattgefunden habe. Zudem habe er keine Möglichkeit mehr gehabt die Umsatzsteuer zu korrigieren und legte zu seinen Einwendungen entsprechende Unterlagen vor.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 24.2.2016 wies die belangte Behörde die Beschwerde ab. Dabei korrigierte sie den Spruch dahingehend, dass sie die Lohnsteuer 10/2011 iHv € 9.212,97 ausschied und stattdessen den Beschwerdeführer für Körperschaftssteuer 10-12/2011 iHv 439,00 zur Haftung heranzog und den Haftungsbetrag bezüglich Umsatzsteuer 09/2011 von € 15.488,74 auf € 24.262,71 erhöhte, da sie hinsichtlich des Überrechnungsantrages vom 15.11.2011 irrtümlich die Verrechnungsweisung nicht berücksichtigt habe. Weiters führte sie als Begründung aus, dass die Auszahlung von Löhnen ohne korrekte Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer jedenfalls eine Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten darstelle, sich die Notwendigkeit der Vorsteuerberichtigung bereits vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens ergeben habe, da der Beschwerdeführer bei beiden Unternehmen alleiniger Geschäftsführer und daher in Kenntnis von der bevorstehenden Zahlungsunfähigkeit beider Vertragspartner gewesen sei, die Forderung mit der Begründung bestritten worden sei, dass die ***Firma1kurz*** Alleingesellschafterin der ***Firma2*** gewesen sei und weder der Nachweis einer Gläubigergleichbehandlung noch das Ausmaß der quantitativen Unzulänglichkeit der vorhandenen liquiden Mittel zu den jeweiligen Fälligkeitstagen im Rahmen einer ordnungsgemäßen Liquiditätsrechnung dargestellt worden sei.

Am 1.4.2016 reichte der Beschwerdeführer einen Vorlageantrag ein und ergänzte seine bisherige Begründung damit, dass die Berichtigung erst durch Eröffnung des Insolvenzverfahrens und Bekanntwerden der Quotenzahlung durchführbar gewesen sei.

Mit Vorlagebericht vom 11.4.2017 legte die belangte Behörde die Beschwerde samt wesentlicher Aktenteile dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor und beantragte diese unter Berücksichtigung der Richtigstellung in der Beschwerdeentscheidung abzuweisen.

Nach Aufforderung des Bundesfinanzgerichtes legten die belangte Behörde mit Schriftsatz vom 26.4.2024 und der Beschwerdeführer mit Schreiben vom 22.5.2024 weitere Nachweise vor. Am 31.5.2024 teilte die belangte Behörde mit, dass sie aufgrund der nunmehr erstmals vorgelegten Unterlagen durch den Beschwerdeführer und der detaillierten Liquiditätsrechnung ihre bisherige Rechtsansicht nicht mehr aufrechterhalten könne.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen

Festgestellter Sachverhalt

Der Beschwerdeführer war vom 20.3.2009 bis 11.1.2012 alleiniger Geschäftsführer der ***Firma1*** (kurz ***Firma1kurz***). Die Gesellschaft wurde am 11.1.2012 infolge Konkursöffnung aufgelöst und am 15.5.2013 wegen Vermögenslosigkeit gelöscht. Die ***Firma1kurz*** war seit 13.8.2009 alleinige Gesellschafterin der ***Firma2*** (kurz ***Firma2kurz*), deren Geschäftsführer ebenfalls der Beschwerdeführer war. Diese Gesellschaft wurde infolge Konkursöffnung am 24.1.2012 ebenso wegen Vermögenslosigkeit aufgelöst.

Beide Gesellschaften waren Teil einer Firmengruppe des Beschwerdeführers. Während die ***Firma2kurz im Bereich Ausbildung und Training in IT-Angelegenheiten tätig war wurden die Zentralen Services, wie die Bereitstellung von Infrastruktur, Geschäftsräumlichkeiten und Personal, von der Muttergesellschaft ***Firma1kurz*** erbracht. Ende 2011 hatte die ***Firma1kurz*** gegenüber der ***Firma2kurz Forderungen iHv € 399.946,42.

In Folge von Liquiditätsengpässen Ende 2011 versuchte der Beschwerdeführer die Firmengruppe als Ganzes oder Teile davon zu veräußern. Als am 11.1.2012 ein potenzieller Käufer absagte, trat die Zahlungsunfähigkeit der ***Firma2kurz endgültig ein und wurde umgehend bezüglich beider Gesellschaften Konkurs angemeldet.

Hinsichtlich der ausstehenden Forderungen gegenüber der ***Firma2kurz fand keine Umsatzsteuerberichtigung gem. § 16 Abs. 3 Z 1 UStG 1994 statt.

Mit Bescheid vom 3.4.2013 wurde der Beschwerdeführer für folgende Abgabenschuldigkeiten der ***Firma1kurz*** zur Haftung gem. § 9 BAO herangezogen:

Abgabenart und Zeitraum	Fälligkeitstag	Betrag
Umsatzsteuer 09/11	15.11.2011	15.488,74
Lohnsteuer 10/11	15.11.2011	9.212,97
Dienstgeberbeitrag 10/11	15.11.2011	2.910,51
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 10/11	15.11.2011	257,29
Kammerumlage 07-09/11	15.11.2011	88,11
Umsatzsteuer 10/11	15.12.2011	20.427,87
Lohnsteuer 11/11	15.12.2011	8.410,62
Dienstgeberbeitrag 11/11	15.12.2011	5.530,42
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 11/11	15.12.2011	489,82
SUMME		62.816,35

Sämtliche oben angeführte Abgaben wurden von der ***Firma1kurz*** vor Eröffnung des Konkursverfahrens gemeldet. Mangels ausreichender liquider Mittel unterblieb eine Entrichtung dieser Abgaben, welche bis heute aushaften.

Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den vorgelegten Unterlagen, insbesondere aus den Firmenbuchauszügen, der Insolvenzdatei zu GZ ***Zahl2*** und dem Abgabenkonto.

Dass die Zahlungsunfähigkeit der ***Firma2kurz erst im Jänner 2012 eingetreten ist, hat der Beschwerdeführer aufgrund der vorgelegten Unterlagen glaubhaft und hinreichend dargelegt. Insbesondere zeigt die Prognoserechnung, das Bewertungsgutachten vom 22.12.2011 und der E-Mailverkehr vom 11.1.2012, dass bezüglich der ***Firma2kurz ernsthafte Verkaufsverhandlungen durchgeführt wurden, der Beschwerdeführer bis zuletzt auf Investorensuche war und ein potentieller Investor erst an diesem Tag endgültig absagte. Zudem stellte die Prüferin im Zuge der USO-Prüfung 9/2011 am 14.12.2011 keine Zahlungsunfähigkeit fest und ging die belangte Behörde im Vorhalt vom 14.2.2012 ebenfalls davon aus, dass die Vorsteuerberichtigung aufgrund der Konkurseröffnung notwendig geworden ist. Darüber hinaus erfolgte die Berichtigung der Vorsteuer im letzten UVA-Zeitraum vor Konkurseröffnung, somit im Monat 12/2011 (vgl. *Gaedke in Melhardt/Tumpel*, UStG³, § 16 Rz 170) und teilte die belangte Behörde mit, dass sie aufgrund dieser Tatsachen ihre ursprüngliche Ansicht (Eintritt der Zahlungsunfähigkeit im September 2011) nicht mehr aufrechterhalten könne.

Rechtliche Beurteilung

Zu Spruchpunkt I. (Stattgabe)

Gem. § 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.

Gem. § 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.

Voraussetzung für die Inanspruchnahme als Haftender nach den § 9 und § 80 BAO ist eine Abgabeforderung gegen den Vertretenen, deren Zahlungstermin in die Zeit der Vertreter Tätigkeit fällt, die Stellung als Vertreter, die Uneinbringlichkeit dieser Abgabeforderung, eine Pflichtverletzung des Vertreters, ein Verschulden des Vertreters an der Pflichtverletzung und die Ursächlichkeit der Pflichtverletzung für die Uneinbringlichkeit.

Es ist unstrittig, dass es sich bei den gegenständlichen Haftungsbeträgen um Abgabeforderungen gegen die ***Firma1kurz*** handelt, deren Geschäftsführer und somit Vertreter iSd § 80 BAO der Beschwerdeführer war, die oben angeführten Fälligkeitstermine in die Zeit der Vertreter Tätigkeit des Beschwerdeführers (20.3.2009 bis 11.1.2012) fallen, diese Abgabeforderungen aufgrund der Auflösung der Gesellschaft infolge Konkurseröffnung bei der Primärschuldnerin uneinbringlich sind und die Nichtentrichtung dieser Abgaben eine Pflichtverletzung des Beschwerdeführers darstellt (vgl. § 80 Abs. 1 BAO).

Zudem wird ausgeführt, dass - wie bereits die belangte Behörde in der Beschwerdeentscheidung richtig festgestellt hat - dem Beschwerdeführer an der Nichtentrichtung der Lohnsteuer 10/2011 kein Verschulden trifft, da von der belangten Behörde der Antrag vom 15.11.2011 auf Überrechnung eines Guthabens irrtümlicherweise ohne die begehrte Verrechnungsweise durchgeführt wurde. Demzufolge wurde das Finanzamtsguthaben bei der Tochterfirma ***Firma2kurz iHv € 9.212,97 auf die ***Firma1kurz*** nicht auf die Lohnsteuer 10/2011, sondern auf den ältesten Rückstand verbucht. Mangels Verschulden des Beschwerdeführers war daher die Lohnsteuer 10/2011 iHv € 9.212,97 von der Haftungsinanspruchnahme auszuschneiden.

Die Änderungsbefugnis des Bundesfinanzgerichtes ist durch die Sache begrenzt. Sache ist die Angelegenheit, die den Inhalt des Spruches erster Instanz gebildet hat (zB VwGH 27.9.2012, 2010/16/0032; VwGH 1.2.2021, Ra 2018/16/0121). Daher darf im Beschwerdeverfahren eine andere Abgabe als jene des angefochtenen Bescheides nicht vorgeschrieben werden (zB VwGH 23.4.1993, 91/17/0066; VwGH 25.5.2005, 2003/17/0017) bzw. nicht eine andere Abgabe zur Haftungsinanspruchnahme herangezogen werden. Die von der belangten Behörde in der Beschwerdeentscheidung aufgrund des Wegfalles der Lohnsteuer 10/2011 iHv € 9.212,97 erstmals zur Haftung herangezogene Körperschaftssteuer 10-12/2011 iHv € 439,00 und die Erhöhung der Umsatzsteuer 9/2011 von € 15.488,44 auf € 24.262,71 erfolgte daher zu Unrecht

und sind somit nicht Gegenstand des Beschwerdeverfahrens. Es verbleibt daher vorerst ein Haftungsbetrag von insgesamt € 53.603,38.

Selbst wenn man in weiterer Folge davon ausgeht, dass dem Beschwerdeführer hinsichtlich der verbleibenden Abgaben ein Verschulden an der Pflichtverletzung zuzurechnen ist und eine Ursächlichkeit der Pflichtverletzung für die Uneinbringlichkeit gegeben ist, scheitert eine Haftungsinanspruchnahme an der vom Bundesfinanzgericht zwingend durchzuführenden Ermessensübung und zwar aus nachstehenden Gründen:

Die Inanspruchnahme zur Haftung liegt im Ermessen (VwGH 28.1.2005, 2002/15/0157; VwGH 8.9.2020, Ra 2020/13/0029). Unter Billigkeit versteht die ständige Rechtsprechung die Angemessenheit in Bezug auf berechnete Interessen der Partei, unter Zweckmäßigkeit das öffentliche Interesse, insbesondere an der Einbringung der Abgaben (vgl. VwGH 3.7.2003, 2000/15/0043; VwGH 18.12.2019, Ro 2018/15/0025). Die „Billigkeit“ gebietet etwa die Berücksichtigung von Treu und Glauben sowie des steuerlichen Verhaltens und der wirtschaftlichen Verhältnisse der Partei. Zur „Zweckmäßigkeit“ iSd § 20 gehört auch die Berücksichtigung der Verwaltungsökonomie. Die Ermessensübung hat sich vor allem am Zweck der Norm zu orientieren (VwGH 21.12.1990, 90/17/0344-0381; VwGH 29.9.2011, 2008/16/0087). Daher ist der Vorrang des Prinzips der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) vor jenem der Rechtsbeständigkeit zu beachten (*Ritz/Koran*, BAO⁷, § 20 Rz 7f).

Gem. § 16 Abs. 3 Z 1 UStG 1994 gelten die Bestimmungen zur Änderung der Bemessungsgrundlage sinngemäß, wenn das Entgelt für eine steuerpflichtige Lieferung oder sonstige Leistung uneinbringlich geworden ist. Dies bedeutet, dass der leistende Unternehmer auch bei uneinbringlichen Entgelten berechtigt ist, die Umsatzsteuer zu berichtigen. Dem gegenüber besteht für den Leistungsempfänger eine Berichtigungspflicht des Vorsteuerabzuges (vgl. *Gaedke in Melhardt/Tumpel*, UStG³, § 16 Rz 145). Die Vorsteuerkorrektur ist dann vorzunehmen, wenn mit der Durchsetzung der Forderung durch den Gläubiger praktisch nicht mehr zu rechnen ist (vgl. VwGH 5.6.2003, 99/15/0219). Im gegenständlichen Fall war dies - wie bereits oben festgestellt - im Jänner 2012, nachdem ein potentieller Investor abgesagt hat und der Beschwerdeführer in der Folge für beide Gesellschaften den Konkurs angemeldet hat.

Eine Berichtigung der Umsatzsteuer auf Grund der Uneinbringlichkeit des Entgelts ist in dem Veranlagungs- bzw. Voranmeldungszeitraum vorzunehmen, in dem die Uneinbringlichkeit eingetreten ist. Der Vorsteuerrückforderungsanspruch des Finanzamtes entsteht ebenfalls mit Ablauf des Voranmeldungszeitraumes, in dem die Uneinbringlichkeit eingetreten ist (vgl. BFH 8.10.1997, XI R 25/97) (vgl. *Gaedke in Melhardt/Tumpel*, UStG³, § 16 Rz 150).

Nachdem festgestellt wurde, dass die Zahlungsunfähigkeit der ***Firma2kurz im Jänner 2012 eingetreten ist und demnach die Forderungen der ***Firma1kurz*** als uneinbringlich zu qualifizieren waren, hätte im Zuge des Konkursverfahrens analog zur Vorsteuerberichtigung bei

der ***Firma2kurz bei der ***Firma1kurz*** eine Berichtigung der Umsatzsteuer gem. § 16 Abs. 3 Z 1 UStG 1994 durchgeführt werden müssen. Zu einer solchen war der Beschwerdeführer aber aufgrund der Eröffnung des Konkurses mangels Legitimation nicht mehr berechtigt und wurde eine solche - vermutlich aus ökonomischen Gründen - weder vom Masseverwalter noch von der belangten Behörde durchgeführt, obwohl die gesetzlichen Voraussetzungen vorlagen. Die Umsatzsteuerberichtigung hätte zu einer Abgabengutschrift iHv € 66.657,74 geführt, wodurch in der Folge kein Abgabenrückstand und somit auch keine Abgabensforderung der belangten Behörde gegenüber der ***Firma1kurz*** bestanden hätte. Es ist daher den Ausführungen des Beschwerdeführers zu folgen, wonach er keinen Abgabenausfall verursacht habe, sondern bloß aufgrund der überlappenden Insolvenzen die entsprechende Umsatzsteuerkorrektur nicht mehr beantragen habe können.

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes ist es daher unbillig, den Beschwerdeführer für Abgaben zur Haftung heranzuziehen, welche nur aufgrund einer nicht durchgeführten Umsatzsteuerberichtigung bestehen und diese Abgaben bei rechtsrichtiger und ordnungsgemäßer Durchführung bereits getilgt wären, zumal dem Beschwerdeführer kein Verschulden an der nicht durchgeführten Umsatzsteuerberichtigung gem. § 16 Abs. 3 Z 1 UStG 1994 getroffen hat und eine analoge Vorsteuerberichtigung bei der ***Firma2kurz sehr wohl stattgefunden hat. Zudem besteht auch kein berechtigtes öffentliches Interesse an der Einbringung solcher Abgaben im Haftungsweg und wird dadurch auch dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung Rechnung getragen. Aus diesen Gründen wurde im Zuge der Ermessensübung von einer Haftungsinanspruchnahme abgesehen.

Es war 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.

Das Bundesfinanzgericht orientierte sich bei der zu lösenden Rechtsfrage an den zitierten gesetzlichen Bestimmungen sowie der dazu angeführten Literatur. Die rechtlichen Voraussetzungen zur Inanspruchnahme zur Haftung sind durch die höchstgerichtliche Rechtsprechung hinreichend geklärt. Es liegt hier keine zu klärende Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor, weshalb die Zulässigkeit einer Revision zu verneinen war.

Wien, am 10. Juni 2024

