

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 27. November 2012 gegen den Haftungsbescheid des Finanzamtes Österreich (vormals Finanzamtes Wien 8/16/17) vom 30. Oktober 2012 betreffend Abgabenschuldigkeiten der ***Firma1***, Steuernummer ***StrNr2***, 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 30.10.2012 wurde der Beschwerdeführer als Haftungspflichtiger gem. § 9 BAO für Abgabenschuldigkeiten der ***Firma1*** und zwar für Umsatzsteuer 12/2011 iHv € 67.740,68 und Umsatzsteuer 2011 iHv € 9.026,19, insgesamt somit iHv € 76.766,87, in Anspruch genommen.

Dagegen erhob der Beschwerdeführer mit Schriftsatz vom 27.11.2012 Beschwerde und begründete diese im Wesentlichen damit, dass zum Zeitpunkt der Konkurseröffnung kein Abgabenrückstand bestanden habe, die Notwendigkeit der Vorsteuerberichtigung erst durch das Insolvenzverfahren ausgelöst worden sei, für diese daher der Masseverwalter zuständig gewesen sei und die Fälligkeit der Jahresumsatzsteuer 2011 erst nach Insolvenzeröffnung eingetreten sei.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 24.2.2016 wies die belangte Behörde die Beschwerde ab und begründete dies zusammenfassend damit, dass sich die Notwendigkeit der Vorsteuerberichtigung bereits vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens ergeben habe, da der Beschwerdeführer bei beiden betroffenen Unternehmen alleiniger Geschäftsführer und daher in Kenntnis von der bevorstehenden Zahlungsunfähigkeit beider Vertragspartner gewesen sei. Zudem handle es sich beim restlichen Haftungsbetrag um eine Selbstbemessungsabgabe, deren Fälligkeitstag noch in der Funktionszeit des Beschwerdeführers gefallen sei.

Am 1.4.2016 stellte der Beschwerdeführer einen Vorlageantrag und ergänzte, 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 die Beschwerde abzuweisen.

Mit Mail vom 11.4.2024 legte die belangte Behörde nach telefonischer Anfrage Nachweise vor, dass dem Beschwerdeführer im Zuge der Erlassung des Haftungsbescheides der Umsatzsteuerbescheid 2011 zur Kenntnis gebracht worden sei.

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 5.9.2008 bis 24.1.2012 alleiniger Geschäftsführer der ***Firma1*** (kurz ***Firma1kurz***), welche bis 3.1.2012 ***Firma2*** hieß. Die Gesellschaft wurde am TT.1.2012 infolge Konkursöffnung aufgelöst und am TT.1.2013 wegen Vermögenslosigkeit gelöscht. Alleiniger Gesellschafterin der ***Firma1kurz*** war seit TT.8.2009 die ***Firma3*** (kurz ***Firma3kurz***), deren alleiniger Geschäftsführer ebenfalls der Beschwerdeführer war. Diese Gesellschaft wurde infolge Konkursöffnung am TT.1.2012 ebenso wegen Vermögenslosigkeit aufgelöst.

Beide Gesellschaften waren Teil einer Firmengruppe des Beschwerdeführers. Während die ***Firma1kurz*** 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 ***Firma3kurz***

erbracht. Ende 2011 hatte die ***Firma3kurz*** gegenüber der ***Firma1kurz*** 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 TT.1.2012 ein potenzieller Käufer absagte, trat die Zahlungsunfähigkeit der ***Firma1kurz*** endgültig ein und wurde umgehend bezüglich beider Gesellschaften Konkurs angemeldet.

Die dem bekämpften Haftungsbescheid zugrundeliegende Vorsteuerberichtigung nach § 16 UStG 1994 iHv € 68.460,28 wurde durch den Masseverwalter der ***Firma1kurz*** mit Umsatzsteuervoranmeldung 12/2011 durchgeführt, wobei die Festsetzung mit Bescheid vom 23.2.2012 erfolgte. Sie betraf größtenteils Forderungen der ***Firma3kurz***.

Weiters wurde von der ***Firma1kurz*** die Umsatzsteuervorauszahlung 11/2011 iHv € 9.026,19 nicht bis zum Fälligkeitstag (15.1.2012) entrichtet. Deren Festsetzung wurde mit dem Umsatzsteuerbescheid 2011 vom 15.3.2012 vorgenommen. Von Anfang Jänner 2012 bis zur Eröffnung des Konkurses erfolgte eine Ungleichbehandlung des Finanzamtes gegenüber den übrigen Gläubigern iHv 4,11%.

Mit Bescheid vom 30.10.2012 wurde der Beschwerdeführer für die noch aushaftenden Abgabenschuldigkeiten der ***Firma1kurz*** und zwar für Umsatzsteuer 12/2011 iHv € 67.740,68 und Umsatzsteuer 2011 iHv € 9.026,19 zur Haftung gem § 9 BAO herangezogen. Dabei wurde dem Beschwerdeführer auch eine Ablichtung des Bescheides vom 15.3.2012 übermittelt.

Bis zum heutigem Tage sind vom Haftungsbetrag Umsatzsteuer 12/2011 iHv € 65.165,20 und Umsatzsteuer 2011 iHv € 6.307,19 nicht entrichtet worden.

Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den vorgelegten Unterlagen, insbesondere aus den Firmenbuchauszügen, der Insolvenzdatei zu GZ ***Zahl1*** und dem Abgabenkonto sowie den diesbezüglichen Abgabenbescheiden.

Dass die Zahlungsunfähigkeit der ***Firma1kurz*** 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 ***Firma1kurz*** ernsthafte Verkaufsverhandlungen geführt 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 Konkursöffnung notwendig geworden ist. Darüber hinaus erfolgte die Berichtigung der Vorsteuer im letzten UVA-Zeitraum vor Konkursöffnung, somit im Monat 12/2011 (vgl. *Gaedke in Melhardt/Tumpel*, UStG³, § 16 Rz 170) und teilte die belangte Behörde mit, dass sie aufgrund der nunmehr vorgelegten, bisher nicht bekannten Unterlagen ihre ursprüngliche Ansicht (Eintritt der Zahlungsunfähigkeit im September 2011) nicht mehr aufrechterhalten könne.

Die Ungleichbehandlung der belangten Behörde gegenüber den anderen Gläubigern im Jänner 2012 iHv 4,11 % ergibt sich für das Gericht aus der schlüssigen und nachvollziehbaren Liquiditätsaufstellung samt Berechnung des Quotenschadens durch den Beschwerdeführer samt Nachweisen (zB Bankauszüge, OP-Liste, Konten), welcher die belangte Behörde ebenso nicht entgegengetreten ist.

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 iVm § 80 BAO ist eine Abgabeforderung gegen den Vertretenen, deren Zahlungstermin in die Zeit der Vertretertätigkeit 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.

Strittig war gegenständlich, zu welchem Zeitpunkt eine allfällige Vorsteuerberichtigung gem. § 16 Abs. 3 Z 1 UStG 1994 vorzunehmen war. Gemäß dieser Norm 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 endgültig abgesagt hat und der Beschwerdeführer in der Folge für beide Gesellschaften den Konkurs anmelden musste.

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 ***Firma1kurz*** im Jänner 2012 eingetreten ist, war die Vorsteuerberichtigung gem. § 16 Abs. 3 Z 1 UStG 1994 erst im Zuge des Konkursverfahrens durch den Masseverwalter durchzuführen. Aus diesem Grund trat die Fälligkeit dieser Abgabeforderung, nämlich Umsatzsteuer 12/2011 iHv € 67.740,68, erst nach Konkurseröffnung ein. Da der Zahlungstermin der Abgabeforderung daher nicht in die Zeit der Vertretertätigkeit des Beschwerdeführers (5.9.2008 bis 24.1.2012) gefallen ist, waren die Voraussetzungen für eine Haftungsinanspruchnahme nach § 9 BAO nicht gegeben und dieser Betrag ohne Prüfung der weiteren Voraussetzungen auszuscheiden.

Hinsichtlich des im bekämpften Bescheides angeführten Haftungsbetrages Umsatzsteuer 2011 iHv € 9.026,19 steht fest, dass es sich dabei um die nicht entrichtete Umsatzsteuervorauszahlung 11/2011 handelt, deren Fälligkeit am 15.1.2012, somit noch in die Zeit der Vertretertätigkeit des Beschwerdeführers, eingetreten ist. Da zudem außer Streit steht, dass es sich um eine Abgabeforderung gegen die ***Firma1kurz*** handelt, diese aufgrund der Löschung der Gesellschaft (Primärschuldnerin) iHv € 6.307,19 uneinbringlich ist und der Beschwerdeführer eingestand, als Vertreter der Gesellschaft die Umsatzsteuervorauszahlung 11/2011 nicht mehr entrichtet zu haben, war zu prüfen, ob dem Vertreter ein Verschulden an dieser Pflichtverletzung getroffen hat und eine Ursächlichkeit der Pflichtverletzung für die Uneinbringlichkeit gegeben ist.

Verfügt der Vertretene über (wenn auch nicht ausreichende) Mittel, so darf der Vertreter bei der Entrichtung von Schulden Abgabenschulden nicht schlechter behandeln als die übrigen Schulden (VwGH 17.10.2001, 2000/16/0575; 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; VwGH 24.2.2004, 99/14/0278). Er hat daher die Schulden im gleichen Verhältnis zu befriedigen (Gleichbehandlungsgrundsatz). Bei Verletzung des Gleichbehandlungsgrundsatzes erstreckt sich die Haftung des Vertreters nur auf jenen Betrag, um den bei gleichmäßiger Behandlung sämtlicher Gläubiger die Abgabenbehörde mehr erlangt hätte, als sie infolge des pflichtwidrigen Verhaltens des Vertreters tatsächlich bekommen hat (zB VwGH 24.10.2000, 95/14/0090; VwGH 27.1.2011, 2009/16/0108).

Zudem setzt die Haftung des § 9 BAO die Kausalität zwischen Pflichtverletzung und Uneinbringlichkeit 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). Nicht zuletzt deshalb besteht bei Verletzung der Gleichbehandlungspflicht die Haftung des § 9 BAO nur anteilig, nämlich mit jenem Teilbetrag, der bei Beachtung des Gleichbehandlungsgrundsatzes 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 25.11.2009, 2008/15/0263; VwGH 24.1.2017, Ra 2015/16/0078). Nach ständiger Rechtsprechung hat der Vertreter darzutun, aus welchen Gründen ihm die Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten unmöglich war, widrigenfalls angenommen wird, dass die Pflichtverletzung schuldhaft war (zB VwGH 28.2.2013, 2012/16/0029; VwGH 19.5.2015, 2013/16/0016). Nur der Vertreter wird nämlich idR jenen ausreichenden Einblick in die Gebarung des Vertretenen haben, der ihm entsprechende Behauptungen und Nachweise ermöglicht (zB VwGH 19.11.1998, 98/15/0159; VwGH 5.4.2011, 2009/16/0106).

Dieser Forderung ist der Beschwerdeführer nachgekommen, indem er nach Aufforderung des Gerichtes eine schlüssige und nachvollziehbare Liquiditätsaufstellung samt Berechnung des Quotenschadens mit entsprechenden Nachweisen (zB Bankauszüge, OP-Liste, Konten) vorgelegt hat. Daraus erschließt sich für das Gericht, dass in Bezug auf die nichtentrichtete Umsatzsteuervorauszahlung 11/2011 die Schulden nicht im gleichen Verhältnis befriedigt worden sind und eine Ungleichbehandlung des Finanzamtes von 4,11% erfolgt ist. Auf Basis der durchschnittlichen Finanzamtsverbindlichkeiten im Jänner 2012 iHv € 4.513,10 ergibt sich daher ein haftungsrelevanter Betrag von € 185,47 und war die Kausalität zwischen schuldhafter Pflichtverletzung und Abgabenausfall für diesen Betrag gegeben, zumal die Pflichtverletzung zur Uneinbringlichkeit der Abgabenforderung geführt hat.

Die Inanspruchnahme zur Haftung liegt aber 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 (*Ritz/Koran*, BAO⁷, § 20 Rz 7).

Gegenständlich war bei der Ermessungsübung zu berücksichtigen, dass der verbliebene haftungsrelevante Betrag iHv € 185,47 als geringfügig anzusehen war, sodass aus

verwaltungsökonomischen Gründen und dem Grundsatz der Sparsamkeit, Wirtschaftlichkeit und Zweckmäßigkeit der Vollziehung (vgl zB Art 126b Abs 5 B-VG) folgend, von einer Haftungsinanspruchnahme abgesehen wurde.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

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