

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter ***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1*** als ehemaliger Geschäftsführer der ***E-GmbH*** ***BF1-Adr***, vertreten durch ***V***, Rechtsanwalt, ***V-Adr***, über die Beschwerde vom 27. Oktober 2017 gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 27. September 2017 betreffend Haftung nach §§ 9 und 80 BAO, zu St-Nr. ***StNr***, zu Recht erkannt:

- I. Der angefochtene Bescheid wird dahingehend abgeändert, dass die Haftung auf nachstehende Abgabenbeträge in Höhe von insgesamt € 36.369,27 eingeschränkt wird:

Abgabenart	Zeitraum	Fälligkeit	Betrag (€)
Umsatzsteuer	01/13	15.03.2013	1.141,28
Umsatzsteuer	02/13	15.04.2013	4.116,76
Umsatzsteuer	2014	15.05.2014	1.188,17
Umsatzsteuer	03/14	15.05.2014	768,25
Umsatzsteuer	04/14	16.06.2014	3.744,26
Umsatzsteuer	05/14	15.07.2014	2.839,92
Umsatzsteuer	06/14	18.08.2014	3.622,97
Umsatzsteuer	07/14	15.09.2014	3.050,74
Umsatzsteuer	08/14	15.10.2014	2.483,33
Umsatzsteuer	09/14	17.11.2014	2.552,13
Lohnsteuer	11/14	17.12.2014	611,58
Lohnsteuer	12/14	15.01.2013	730,61
Lohnsteuer	01/13	15.02.2013	780,69
Lohnsteuer	02/13	15.03.2013	780,69
Lohnsteuer	03/13	15.04.2013	780,69
Lohnsteuer	04/13	15.05.2013	447,85
Lohnsteuer	06/14	15.07.2014	1.101,73
Lohnsteuer	07/14	18.08.2014	893,82
Lohnsteuer	08/14	15.09.2014	893,82
Körperschaftsteuer	01-03/13	15.02.2013	236,55

Körperschaftsteuer	07-09/14	18.08.2014	118,75
Körperschaftsteuer	10-12/14	17.11.2014	1.008,90
Dienstgeberbeitrag	11/12	17.12.2012	286,92
Dienstgeberbeitrag	12/12	15.01.2013	143,46
Dienstgeberbeitrag	01/13	15.02.2013	148,11
Dienstgeberbeitrag	02/13	15.03.2013	148,11
Dienstgeberbeitrag	03/13	15.04.2013	148,11
Dienstgeberbeitrag	04/13	15.05.2013	148,11
Dienstgeberbeitrag	11/13	16.12.2013	125,32
Dienstgeberbeitrag	07/14	18.08.2014	165,53
Dienstgeberbeitrag	08/14	15.09.2014	165,53
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	11/12	17.12.2012	27,42
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	12/12	15.01.2013	13,71
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	01/13	15.02.2013	14,16
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	02/13	15.03.2013	14,16
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	03/13	15.04.2013	14,16
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	04/13	15.05.2013	14,16
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	11/13	16.12.2013	27,79
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	05/14	16.06.2014	15,82
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	06/14	15.07.2014	31,11
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	07/14	18.08.2014	15,82
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	08/14	15.09.2014	15,82
Verspätungszuschlag	04/14	25.08.2014	187,22
Pfändungsgebühr	2013	15.02.2013	60,47
Pfändungsgebühr	2013	20.03.2013	63,90
Pfändungsgebühr	2013	30.04.2013	122,80
Barauslagenersatz	2013	20.03.2013	3,71
Barauslagenersatz	2013	30.04.2013	3,71
Säumniszuschlag 1	2012	18.02.2013	69,06
Säumniszuschlag 1	2013	17.06.2013	82,34
Säumniszuschlag 1	2014	17.07.2013	67,55
Säumniszuschlag 1	2014	19.09.2014	74,89
Säumniszuschlag 1	2014	19.09.2014	56,80
Gesamtsumme:			36.369,27

Durch den Beschwerdeführer entrichtet wurden davon bisher € 2.108,00. Zu entrichten sind daher noch € 34.261,27.

Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

- 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 Vorhalt vom 11. Dezember 2015 teilte das Finanzamt dem Beschwerdeführer als ehemaliger Geschäftsführer mit, dass auf dem Konto der ***E-GmbH*** näher aufgeschlüsselte Abgaben in Höhe von insgesamt € 37.894,43 unberichtigt aushaften würden, welche als uneinbringlich anzusehen seien. Dem Beschwerdeführer wurde Gelegenheit gegeben das Fehlen liquider Mittel bzw. die Gläubigergleichbehandlung entsprechend nachzuweisen.

Mit Haftungsbescheid vom 27. September 2017 nahm das Finanzamt den Beschwerdeführer zur Haftung für folgende Abgabenschuldigkeiten der Primärschuldnerin in Höhe von insgesamt € 36.738,50 in Anspruch, weil der Nachweis der Gläubigergleichbehandlung nicht in der erforderlichen Art und Weise erbracht worden sei:

Abgabenart	Zeitraum	Fälligkeit	Betrag (€)
Umsatzsteuer	2013	15.05.2013	369,23
Umsatzsteuer	01/13	15.03.2013	1.141,28
Umsatzsteuer	02/13	15.04.2013	4.116,76
Umsatzsteuer	2014	15.05.2014	1.188,17
Umsatzsteuer	03/14	15.05.2014	768,25
Umsatzsteuer	04/14	16.06.2014	3.744,26
Umsatzsteuer	05/14	15.07.2014	2.839,92
Umsatzsteuer	06/14	18.08.2014	3.622,97
Umsatzsteuer	07/14	15.09.2014	3.050,74
Umsatzsteuer	08/14	15.10.2014	2.483,33
Umsatzsteuer	09/14	17.11.2014	2.552,13
Lohnsteuer	11/14	17.12.2014	611,58
Lohnsteuer	12/14	15.01.2013	730,61
Lohnsteuer	01/13	15.02.2013	780,69
Lohnsteuer	02/13	15.03.2013	780,69
Lohnsteuer	03/13	15.04.2013	780,69
Lohnsteuer	04/13	15.05.2013	447,85
Lohnsteuer	06/14	15.07.2014	1.101,73
Lohnsteuer	07/14	18.08.2014	893,82
Lohnsteuer	08/14	15.09.2014	893,82

Körperschaftsteuer	01-03/13	15.02.2013	236,55
Körperschaftsteuer	07-09/14	18.08.2014	118,75
Körperschaftsteuer	10-12/14	17.11.2014	1.008,90
Dienstgeberbeitrag	11/12	17.12.2012	286,92
Dienstgeberbeitrag	12/12	15.01.2013	143,46
Dienstgeberbeitrag	01/13	15.02.2013	148,11
Dienstgeberbeitrag	02/13	15.03.2013	148,11
Dienstgeberbeitrag	03/13	15.04.2013	148,11
Dienstgeberbeitrag	04/13	15.05.2013	148,11
Dienstgeberbeitrag	11/13	16.12.2013	125,32
Dienstgeberbeitrag	07/14	18.08.2014	165,53
Dienstgeberbeitrag	08/14	15.09.2014	165,53
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	11/12	17.12.2012	27,42
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	12/12	15.01.2013	13,71
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	01/13	15.02.2013	14,16
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	02/13	15.03.2013	14,16
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	03/13	15.04.2013	14,16
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	04/13	15.05.2013	14,16
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	11/13	16.12.2013	27,79
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	05/14	16.06.2014	15,82
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	06/14	15.07.2014	31,11
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	07/14	18.08.2014	15,82
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	08/14	15.09.2014	15,82
Verspätungszuschlag	04/14	25.08.2014	187,22
Pfändungsgebühr	2013	15.02.2013	60,47
Pfändungsgebühr	2013	20.03.2013	63,90
Pfändungsgebühr	2013	30.04.2013	122,80
Barauslagenersatz	2013	20.03.2013	3,71
Barauslagenersatz	2013	30.04.2013	3,71
Säumniszuschlag 1	2012	18.02.2013	69,06
Säumniszuschlag 1	2013	17.06.2013	82,34
Säumniszuschlag 1	2014	17.07.2013	67,55
Säumniszuschlag 1	2014	19.09.2014	74,89
Säumniszuschlag 1	2014	19.09.2014	56,80
Gesamtsumme:			36.738,50

Aufgrund des im Zeitpunkt der Erlassung des Haftungsbescheides noch nicht abgeschlossenen Insolvenzverfahrens wurden die aushaftenden Abgabenschuldigkeiten jeweils um die voraussichtliche Quote von 5 % gekürzt.

Gegen den Haftungsbescheid erhob der Beschwerdeführer mit Eingabe vom 24. Oktober 2017 das Rechtsmittel der Beschwerde und führte begründend aus, dass näher bezeichnete Abgaben in Höhe von insgesamt € 2.449,22 bezahlt worden seien und die Haftungssumme jedenfalls um diesen Betrag zu reduzieren sei.

Zur Gläubigergleichbehandlung führte der Beschwerdeführer im Wesentlichen aus, dass die Primärschuldnerin seit dem Jahr 2012 mit Liquiditätsengpässen zu kämpfen gehabt habe. Dies vor allem deshalb, weil im Jahr 2011 kurzfristig der zweite Geschäftsführer in Pension gegangen sei. Der Beschwerdeführer habe sich zunächst auf die neue Situation einstellen und auch Reorganisationsmaßnahmen vornehmen müssen. Auch habe ein neuer Techniker eingelernt werden müssen. Zu dieser Zeit habe das Unternehmen nur eingeschränkt fortgeführt werden können. Zudem habe das Finanzamt die Forderungen der Primärschuldnerin gepfändet. In der gesamten Periode habe der Beschwerdeführer keine schuldhafte Verletzung der ihm auferlegten Pflichten begangen. Der Beschwerdeführer habe die Aufgaben aufgrund der Zahlungsschwierigkeiten der von ihm vertretenen Gesellschaft nicht entrichten können, woran ihn keine Schuld treffe. Im Zeitraum der Zahlungsengpässe habe der Geschäftsführer den Gleichbehandlungsgrundsatz strikt beachtet und laufend dafür Sorge getragen, dass die Abgaben aus den vorhandenen Mitteln anteilmäßig bedient und keine Gläubiger bevorzugt werden. Es werde hierfür die Liste des offenen Postenstandes mit Februar 2013 vorgelegt. Dieser könne entnommen werden, dass zahlreiche Gläubiger zu diesem Zeitpunkt nicht bedient worden seien.

Mit Beschluss vom 22 Juli 2013 sei das Sanierungsverfahren über die Primärschuldnerin eröffnet und in der Folge ein Sanierungsplan mit einer Quote von 20 % angenommen worden. Die Sanierung sei gescheitert und mit 25. November 2014 der Antrag auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens eingebracht worden. Die Ursache der Zahlungsfähigkeit habe wohl darin gelegen, dass das Unternehmen zu wenig Gewinn abgeworfen und auch die Umstrukturierung des Unternehmens durch die Sanierung leider nicht den erhofften Erfolg erbracht habe. Im Vergleich der Verbindlichkeiten der anderen Gläubiger ergebe sich keine Gläubigerungleichbehandlung. Es ergebe sich auch aus den Anmeldungen im Insolvenzverfahren, dass andere Gläubiger keinesfalls bevorzugt worden seien, da die Schulden noch weiter angestiegen seien. Es kann damit keinesfalls eine Gläubigerbegünstigung zu Lasten des Finanzamtes vorliegen, zumal auch die Lieferanten weniger erhalten hätten als das Finanzamt. Festzuhalten sei, dass auf dem Finanzamt die eingeforderten Listen zum Nachweis dafür, dass es zu keiner Gläubigerbegünstigung gekommen sei, vorgelegt worden seien. Zusammengefasst ergebe sich daraus, dass der Vorwurf des Finanzamtes der Gläubigerbevorzugung nicht nachvollziehbar sei, insbesondere deshalb, weil auch die restlichen Verbindlichkeiten angestiegen seien.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 29. Jänner 2018 wies das Finanzamt die Beschwerde als unbegründet ab.

Das Finanzamt begründete dies im Wesentlichen damit, dass sich aus den vorgelegten Listen ein konkreter Nachweis für die Gläubigergleichbehandlung nicht ableiten ließe. Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sei darüber hinaus die Lohnsteuer vom Gleichbehandlungsgrundsatz ausgenommen. Wenn die zur Verfügung stehenden Mittel nicht ausreichen, sei gemäß § 78 Abs. 3 EStG ein entsprechend niedriger Beitrag zur Auszahlung zu bringen, sodass die einbehaltene Lohnsteuer auch abgeführt werden könne.

Mit Schriftsatz vom 19. Februar 2018 brachte der Beschwerdeführer den vorliegenden Vorlageantrag ein.

Mit Vorhalt vom 28. August 2023 gab das Bundesfinanzgericht dem Beschwerdeführer noch einmal die Gelegenheit die Gleichbehandlung aller Gläubiger nachzuweisen. Mit Eingabe vom 4. Dezember 2023 teilte der Vertreter des Beschwerdeführers mit, dass keine Berechnung der Gläubigergleichbehandlung nachgereicht werde.

Nach Anberaumung der beantragten mündlichen Verhandlung am 4. Oktober 2024 wurde mit Eingabe vom 15. Oktober 2024 der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurückgenommen. In der Folge wurde die mündliche Verhandlung wieder abberaumt.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Zu Spruchpunkt I.

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 Vertretenen auferlegten Pflichten nicht eingebracht werden können.

Gemäß § 80 Abs. 1 BAO haben die zur Vertretung juristischer Personen berufenen Personen alle Pflichten zu erfüllen, die den Vertretenen obliegen.

Die Inanspruchnahme als Haftender setzt daher die Stellung als Vertreter, das Bestehen einer Abgabeforderung gegen den Vertretenen, die Uneinbringlichkeit, die Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten durch den Vertreter, das Verschulden des Vertreters und die Kausalität zwischen Pflichtverletzung und Abgabenausfall voraus.

Die Tätigkeit des Beschwerdeführers als Geschäftsführer der Primärschuldnerin ab 18. Juli 1989 und somit auch im Haftungszeitraum ergibt sich aus dem Firmenbuch.

Die Uneinbringlichkeit der aushaftenden Abgabeforderung ergibt sich aufgrund des Insolvenzverfahrens, bei dem sich laut Beschluss des Landesgerichts vom 14. September 2018 lediglich

eine Quote von 2,79364 % ergeben hat. Die restlichen Abgabenschulden sind bei der Primärschuldnerin daher uneinbringlich. Die erzielte Quote führt nicht zu einer Verminderung der Haftungsschuld, weil im angefochtenen Haftungsbescheid ohnehin bereits eine Herabsetzung der Abgabenbeträge um 5 % vorgenommen wurde.

Soweit der Beschwerdeführer in diesem Zusammenhang vorbringt, dass die Lohnsteuer 04/14, 08/14, die Körperschaftssteuer 07-09/14, der Dienstgeberbeitrag 08/14 und die Zuschläge zum Dienstgeberbeitrag 06/14 und 08/14 durch Zahlungen in Höhe von insgesamt € 2.449,22 getilgt worden seien, ändert das an den noch aushaftenden Abgabenschuldigkeiten nichts. Die angeführten Zahlungen sind nach der Gebarung auf dem Abgabenkonto verbucht worden und haben den Gesamtrückstand entsprechend vermindert. Allerdings sind nach den Verrechnungsvorschriften (§ 214 BAO) Zahlungen und sonstige Gutschriften grundsätzlich auf die dem Fälligkeitstag nach ältesten verbuchten Abgabenschuldigkeiten zu verrechnen, soweit nicht eine entsprechende Verrechnungsweisung erteilt worden ist. Die Zahlungen verminderten daher den Gesamtrückstand bei der Primärschuldnerin. Eine Verrechnung mit den im Haftungsbescheid ausgewiesenen Abgabenschuldigkeiten ergab sich aufgrund der Verrechnungsvorschriften nicht.

Zu den Pflichten eines Vertreters gehört die termingerechte Entrichtung der Abgaben nach Maßgabe der vorhandenen Mittel. Bei Selbstbemessungsabgaben ist maßgebend, wann die Abgaben bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung abzuführen gewesen wären (vgl. zB VwGH 16.9.2003, 2000/14/0106).

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 Abs. 1 BAO annehmen darf. Hat der Vertreter schuldhaft seine Pflicht verletzt, für die Abgabentrichtung aus den Mitteln der Gesellschaft zu sorgen, so darf die Abgabenbehörde davon ausgehen, die die Pflichtverletzung für die Uneinbringlichkeit ursächlich war.

Nach der ebenfalls ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes haftet der Vertreter für nicht entrichtete Abgaben des Vertretenden 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 Abgabenschulden im Verhältnis nicht schlechter behandelt hat als bei anteiliger Verwendung der vorhandenen Mittel für die Begleichung aller Verbindlichkeiten. Auf dem Vertreter lastet auch die Verpflichtung zur Errechnung einer entsprechenden Quote und des Betrages, der bei anteilmäßiger Befriedigung aller Forderungen der Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre. Eine Betrachtung der Gläubigergleichbehandlung hat zum jeweiligen Fälligkeitszeitpunkt zu erfolgen. Dem Vertreter obliegt es auch, entsprechende Beweisvorsorgen - etwa durch das Erstellen und Aufbewahren von Ausdrucken - zu treffen. Dem Vertreter, der fällige Abgaben der Gesellschaft nicht oder nicht zur Gänze

entrichten kann, ist schon im Hinblick auf seine mögliche Inanspruchnahme als Haftungspflichtiger zumutbar, jene Informationen zu sichern, die ihm im Falle der Inanspruchnahme als Haftungspflichtiger die Erfüllung der Darlegungspflicht im oben beschriebenen Sinn ermöglichen (vgl. VwGH 22.04.2015, 2013/16/0208).

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, BAO⁷, § 9 Tz 24 mwN). Es wurden keinerlei Gründe vorgebracht, noch sind solcher aktenkundig, die Anhaltspunkte für einen Ausschluss des Kausal- bzw. des Rechtswidrigkeitszusammenhanges bieten würden.

Weder die Aufstellung der Forderungen; noch die Vorlage der Kontoblätter erfüllen die Voraussetzungen einer entsprechenden Liquiditätsrechnung, aus der sich der Betrag ergibt, der bei anteilmäßiger Befriedigung der zum maßgeblichen Zeitpunkt bestehenden Forderungen an die Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre. In eine solche Liquiditätsrechnung ist die gesamte Liquiditätssituation einzubeziehen und somit auch die Zahlungen, die zur Aufrechterhaltung des Geschäftsbetriebes (so genannte Zug-um-Zug Geschäfte) erforderlich sind (vgl. zB VwGH 28.5.2008, 2006/15/0032). Die Lohnsteuer ist vom Gleichbehandlungsgrundsatz ausgenommen. Wenn die Mittel zur Abfuhr der Lohnsteuer nicht ausreichen, darf nur ein entsprechend niedriger Betrag zur Auszahlung zu gelangen (§ 78 Abs. 3 EStG 1988).

Im Beschwerdefall hat der Beschwerdeführer nach Vorhalt mitgeteilt, die erforderliche Berechnung der Quote nicht durchzuführen.

Im Beschwerdefall ist somit hinsichtlich der in die Haftung einbezogenen Abgabenschuldigkeiten von einer schuldhaften Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten und der Kausalität dieser Pflichtverletzung für den Abgabenausfall auszugehen.

Die Geltendmachung der Haftung liegt im Ermessen der Abgabenbehörde, das sich innerhalb der vom Gesetz aufgezeigten Grenzen zu halten hat (§ 20 BAO). Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Die Geltendmachung der Haftung stellt die letzte Möglichkeit zur Durchsetzung des Abgabeananspruches dar, wobei die Vermeidung eines endgültigen Abgabenausfalles ein wesentliches Ermessenskriterium darstellt. Aus dem auf die Herbeibringung der Abgabenschuld beim Haftenden gerichteten Besicherungszweckes der Haftungsnorm folgt, dass die Geltendmachung der Haftung in der Regel ermessenskonform ist, wenn die betreffende Abgabe beim Primärschuldner uneinbringlich ist. Vorbringen, die eine Ermessensentscheidung zu Gunsten des Beschwerdeführers bedingen würden, wurden nicht erstattet.

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 ist von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht abgewichen. Darüber hinaus wurden keine Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung aufgeworfen, die über den Einzelfall hinaus Relevanz entfalten würden. Die (ordentliche) Revision war daher als unzulässig zu erklären.

Innsbruck, am 13. Februar 2025