

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 19. Oktober 2018 gegen den Bescheid des ***FA***, nunmehr Finanzamt Österreich vom 20. September 2018 betreffend Haftungs- und Abgabenbescheid 20.09.2018, Steuernummer ***BF1StNr1***, zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO 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

I. Verfahrensgang

Auf dem Abgabenkonto der der AVB besteht ein Abgabenrückstand von rd. 650.000,- €. Mit Vorhalt vom 15.1.2018 wurde der Beschwerdeführer (Bf.) als (ehemaliger) Geschäftsführer aufgefordert darzulegen, welche Mittel der GmbH zu den jeweiligen Fälligkeitszeitpunkten zur Verfügung standen und welche Zahlungen an die einzelnen Gläubiger geleistet wurden. Für den Fall, dass kein Nachweis einer Gläubigergleichbehandlung erbracht werde, werde der ehemalige Geschäftsführer zur Haftung herangezogen. Zur Beantwortung wurde eine Frist bis 12.2.2018 gesetzt.

Am 5.9.2018 wurde eine Aufstellung hinsichtlich Gläubigergleichbehandlung bei der Umsatzsteuer (OZ 19) vorgelegt, die vom Finanzamt insofern Berücksichtigung fand, als im Bescheid vom 20.9.2018 die Haftung mit einem Gesamtbetrag von 70.667,08 € ausgesprochen wurde. In der Begründung wurde nach Zitierung der maßgeblichen gesetzlichen Bestimmungen (§§ 9, 80 ff BAO) ausgeführt, dass das Finanzamt eine haftungsrelevante Pflichtverletzung darin erblickte, dass durch die abgeschlossenen Zessionsvereinbarungen mit der Bank der Bf. das Risiko einging, den abgaberechtlichen Zahlungsverpflichtungen nicht nachkommen zu können.

Hinsichtlich der Lohnabgaben wurde auf die Bestimmungen der §§ 78 und 79 EStG verwiesen. Im Zusammenhang mit der vorgeschriebenen Kapitalertragsteuer wurde unter Hinweis auf §§ 95 und 96 EStG festgehalten, dass diese aus einer durch die Betriebsprüfung festgestellten Gewinnausschüttung resultiert.

In der Beschwerde vom 19.10.2018 gegen den Haftungsbescheid vom 20.09.2018 bzgl. aushaftenden Abgabenschuldigkeiten von Umsatzsteuer, Lohnsteuer und Kapitalertragsteuer im Ausmaß von 70.667,08 € wurde auszugsweise wörtlich vorgebracht (Anmerkung: die angeführten OZ beziehen sich auf die im BFG-Akt erliegenden Aktenteile):

„Begründung: Siehe bereits übermitteltes Mail und Dokumente vom 21.05.2018 an FA, Hr. S und auch im selben Mail nochmal übermittelte Mails und Dokumente vom

• 21.09.2016 an FA, Hr. Mag.(FH) E im Zuge der Außenprüfung gem. § 150 BAO mit Bericht vom 04.09.2017.

Aus den bereits übermittelten Mails und Dokumenten bzgl. Projektabwicklung- und Finanzierung der A wie z.B.

- Zessionsverträge der Raika J (im Zusammenhang mit Abstattungskrediten OZ 28, 31, 41 und 49)*
- Rechnungslegung an Gemeinden und auch „zweckgebundene Lieferantenbezahlung“ immer in Zusammenhang mit Zession auf Projektfinanzierungskonten der Raika J (z. B. OZ 23, 24, 37)*
- Saldenbestätigung von Gemeinden (s.o.)*
- Abtretungsverträge mit K AG (OZ 50, 51)*
- Amt der LReg „Aufsichtsbehördliche Genehmigung“ (OZ 62, 63)*
- UVS Bescheid etc. (OZ 69)*

sieht man wie schwierig es für mich - zusätzlich zu den langen Zahlungsverzögerungen - war über die Mittel der A (Projektfinanzierungen, Zahlungseingänge von Gemeinden/Kommunkredit) in „Zusammenarbeit mit Raika J“ auch tatsächlich als Geschäftsführer zu verfügen, da diese immer zweckgebunden und Projektbezogen von der Raika J und auch in Absprache mit dem Investor (Hr. Kl) für genau zugeordnete Überweisungen freigegeben wurden.

Aus den weiteren Dokumenten zum während des Konkurses angeschlossenen Strafverfahren gegen die Gesellschafter der A, siehe bereits übermitteltes Dokument zum Strafverfahren

• LG xxx Schriftsatz zur Anklageschrift für Hauptverhandlung Seiten 1-7 von 17 geht hervor wie es trotz ausgezeichneter und sehr guter wirtschaftlicher Geschäftsidee etc. zur Zahlungsunfähigkeit und Insolvenz der A gekommen ist. Es war für den zuständigen und bei der Verhandlung vernommenen Sachverständigen, Hr. Mag.(FH) G, aufgrund der erstellten Gutachten sogar im Nachhinein die Schließung/Zahlungsunfähigkeit der A schwer festzustellen, „wenn überhaupt, auch der Sachverständige das Unternehmen zu spät geschlossen hätte “.

Lt. dem Sachverständigen war definitiv nicht mit so langen Zahlungsverzögerungen zu rechnen. Aufgrund der hohen offenen Forderungen und den zum Zeitpunkt der Konkurseröffnung bereits abgeschlossenen und umsetzungsbereiten Aufträgen/Projekten z.B. bei Gemeinden in Kn bin ich

noch immer der Meinung, dass die A bei pünktlichen Zahlungseingängen für die bereits umgesetzten Projekte ein erfolgreiches Unternehmen geworden wäre und die - in mehreren vom FA Li und Le immer wieder gewährten Stundungsansuchen - geplanten Abgaben letztendlich bezahlt hätte.

Weiter möchte ich noch anführen das das dem Konkurs angeschlossene Strafverfahren beim LG Le 34 Hv 145_15v-I und die Hauptverhandlung mit einem Freispruch gemäß § 259 Z 3 StPO aller Gesellschafter (W, Pi, Kl) und mir auch als Geschäftsführer abgeschlossen wurde. (OZ 11)

- *siehe bereits übermittelte gekürzte Urteilsausfertigung vom LG Le mit 11.03.2017 (OZ 11)*
- *siehe bereits übermittelten Verhandlungsbericht vom 07.03.2017 bzgl. Freispruch*

Auch die von der GKK St durchgeführte Haftungsprüfung

- *siehe bereits übermittelte Information - Haftungsprüfung gemäß § 67 Abs. 10 ASVG welche mit 14. März 2018 abgeschlossen wurde und mir als Geschäftsführer kein Verschulden, im Sinne § 67 Abs. 10 ASVG iVm § 58 Abs. 5 ASVG, anzulasten war möchte ich im Zuge der Beschwerde gegen Haftungsbescheid vom 20.09.2018 nochmals erwähnen.“*

Abschließend wurde auf die Erlassung einer Beschwerdeentscheidung verzichtet und die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung beantragt.

Im Zuge eines weiteren Vorhalteverfahrens wurde durch den Bf. am 18.5.2025 eine Dokumentation vorgelegt, wonach die Primärschuldnerin auf Grund des innovativen, kosten- und energiesparenden Konzeptes von LED-Lampen für den öffentlichen Sektor als Preisträger für den „Energy Globe St Award 20xx/xx“ aufscheint. Weiters wurde ein Schriftsatz des (damaligen) Rechtsvertreters des Bf. vom 22.2.2017 vorgelegt, worin aufgezeigt wird, wie es bei der Primärschuldnerin zu Zahlungsschwierigkeiten kam und ein weiteres Schreiben an die Finanzstrafbehörde vom 4.4.2019, worin es um ein Verfahren des Empfängers der Kapitaleinkünfte geht, wofür die KEST vorgeschrieben wurde.

In der mündlichen Verhandlung vom 19.5.2026 wurde nach ausführlicher Darlegung und Erörterung der Sach- und Rechtslage durch den Bf. dargelegt, dass der Abgabenrückstand durch die extreme zeitliche Verzögerung bei der Bezahlung durch die einzelnen Gemeinden nach der Fertigstellung der Projekte entstanden sei. Es sei ihm jetzt auch bewusst, dass er durch die eingegangenen Zessionen an die Kreditinstitute abgabenrechtlich nicht korrekt gehandelt habe.

Der Behördenvertreter führt aus, dass der Bf. an der Sachverhaltsermittlung wesentlich und kooperativ mitgewirkt habe. Es seien auch nur jene Abgabenbeträge zur Haftung vorgeschrieben worden, von denen aus den vorgelegten Unterlagen hervorgehe, dass eine Gläubigerungleichbehandlung gegeben sei.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Laut Firmenbuchauszug war der Bf. im Zeitraum 10.7.2009 bis 2.6.2014 Geschäftsführer der A Vertriebs- und Beratungs-GmbH. Mit Beschluss vom tt.4.2013 wurde ein Sanierungsverfahren mit Eigenverwaltung eröffnet. Mit weiterem Beschluss vom tt.7.2013 wurde die Eigenverwaltung entzogen. Am tt.11.2017 wurde der Konkurs mangels Kostendeckung aufgehoben und die Firma am 7.6.2018 amtswegig gem. § 40 FBG gelöscht.

Mit Bescheid vom 20.9.2018 wurde der Bf. gem. §§ 9, 80ff BAO für jene Abgabenschuldigkeiten der Primärschuldnerin zur Haftung herangezogen, deren Fälligkeit während seiner Geschäftsführertätigkeit eingetreten war und für die eine Gläubigerungleichbehandlung nicht belegt werden konnte.

In der Beschwerde vom 19.10.2018 wendet sich der Bf. in erster Linie gegen einen allfälligen strafrechtlichen Vorwurf, räumt aber ein, dass ihm die Verfügungsmacht über die der Gesellschaft zur Verfügung stehenden finanziellen Mittel versagt war, da sämtliche Forderungen gegenüber den Auftraggebern (Gemeinden) an Banken und Kreditinstitute zediert waren. Die verzögerte Auszahlung sei der Hauptgrund für das Anwachsen der Abgabenverbindlichkeiten gewesen.

2. Beweiswürdigung

Der oben angeführte Sachverhalt findet im Akteninhalt Deckung, wurde im Vorhalteverfahren erörtert und im Rahmen der mündlichen Verhandlung eingehend besprochen und von den Verfahrensparteien nach ausführlicher Erörterung der Sach- und Rechtslage bestätigt.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung/Abänderung/Stattdage)

Geltendmachung von Haftungen

Die in den §§ 80 ff BAO bezeichneten Vertreter haften neben den durch sie vertretenen Abgabepflichtigen insoweit, als diese Abgaben infolge schuldhafter Verletzung der ihnen auferlegten abgabenrechtlichen oder sonstigen Pflichten nicht ohne Schwierigkeiten

eingebraucht werden können, insbesondere im Fall der Eröffnung des Insolvenzverfahrens. § 9 Abs. 2 BAO gilt sinngemäß.

Gemäß § 80 Abs. 1 BAO haben die zur Vertretung juristischer Personen berufenen Personen alle Pflichten zu erfüllen, die den von ihnen Vertretenen obliegen. Sie haben insbesondere dafür zu sorgen, dass die Abgaben aus den Mitteln, die sie verwalten, entrichtet werden.

Gemäß § 224 Abs. 1 BAO werden die in Abgabenvorschriften geregelten persönlichen Haftungen durch Erlassung von Haftungsbescheiden geltend gemacht. In diesen 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.

Haftungsvoraussetzungen

- Abgabeforderungen gegen die vertretene Gesellschaft
- erschwerte Einbringlichkeit der Abgabeforderungen
- Stellung des Geschäftsführers als Vertreter
- abgabenrechtliche Pflichtverletzung des Vertreters
- dessen Verschulden an der Pflichtverletzung
- Ursächlichkeit der Pflichtverletzung für die erschwerte Einbringlichkeit der Abgaben

Abgabeforderungen

Der Rückstand bei der Primärschuldnerin resultiert aus der Umsatzsteuer 2010, 2011, 2012 bis 04/2013, Körperschaftsteuer 04-06/2012 bis 10-12/2017, Lohnsteuer 2009 bis 04/2013, dazu Dienstgeberbeiträge und Zuschläge, Kapitalertragsteuer 2010 und 2011, ein Verspätungszuschlag, Stundungszinsen und Säumniszuschläge.

Diese offenen Forderungen sind auch im Insolvenzverfahren der GmbH anerkannt worden.

Somit besteht eine Abgabeforderung gegen die GmbH.

Die Abgabenbescheide sind dem Bf. zur Kenntnis gebracht worden.

Erschwerte Einbringlichkeit

Im Beschwerdefall steht sogar die Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben, fest, da mit Beschluss des Landesgerichtes für Zivilrechtssachen Le vom 11.11.2017 der Konkurs mangels Kostendeckung aufgehoben und die Firma am 7.6.2018 gem. § 40 FBG gelöscht wurde.

Vertreterstellung

Der Bf. war lt. Firmenbuchauszug vom 10.7.2009 bis 2.6.2014 Geschäftsführer der Primärschuldnerin.

Schuldhafte Pflichtverletzung

Ihm oblag daher die Erfüllung der abgabenrechtlichen Pflichten der Gesellschaft. Insbesondere ist im Rahmen dieser Verpflichtung für die rechtzeitige und vollständige Entrichtung der Abgaben Sorge zu tragen.

Festzustellen war, dass für die haftungsgegenständlichen Umsatzsteuern, Lohnsteuern, Kapitalertragsteuern, Körperschaftsteuern, DB sowie Zuschlägen zum DB der Bf. für deren Entrichtung Sorge zu tragen hatte, da deren Fälligkeiten in den Zeitraum seiner Geschäftsführungstätigkeit fielen.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist es Sache des Geschäftsführers, die Gründe darzulegen, die ihn ohne sein Verschulden daran gehindert haben, die ihm obliegenden abgabenrechtlichen Verpflichtungen zu erfüllen (VwGH 18.10.1995, 91/13/0037, 0038). Er hat also darzutun, weshalb er nicht dafür Sorge tragen konnte, dass die Gesellschaft die anfallenden Abgaben rechtzeitig entrichtet hat, andernfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung angenommen werden darf (vgl. VwGH 16.12.2009, 2009/15/0127).

Wird eine Abgabe nicht entrichtet, weil der Vertretene überhaupt keine liquiden Mittel hat, so verletzt der Vertreter dadurch keine abgabenrechtliche Pflicht (VwGH 20.9.1996, 94/17/0420; VwGH 28.5.2008, 2006/15/0089).

Der Geschäftsführer haftet für nicht entrichtete Abgaben der Gesellschaft auch dann, wenn die Mittel, die ihm für die Entrichtung aller Verbindlichkeiten zur Verfügung gestanden sind, hierzu nicht ausreichen; es sei denn, er weist nach, dass er diese Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet, die Abgabenschulden daher im Verhältnis nicht schlechter behandelt hat als andere Verbindlichkeiten (VwGH 19.5.2015, 2013/16/0016).

Im gegenständlichen Fall wurde nicht behauptet, dass dem Bf. keine Mittel zur Entrichtung der haftungsgegenständlichen Abgaben zur Verfügung gestanden wären. Vielmehr hat der Bf. selbst eingestanden, dass er über die Mittel der GmbH nicht frei verfügen konnte, da auf Grund der Zessionsverträge (OZ 28, 31 und 49) sämtliche Forderungen gegen die Auftraggeber der AVB an die Bank abgetreten wurden. Um die Vorfinanzierung der einzelnen Projekte zu gewährleisten, wurde vordringlich die Bank bedient. Auch wurden Löhne an die Arbeitnehmer ausbezahlt, ohne jedoch die Lohnabgaben zur Gänze einzubehalten und abzuführen.

Am Bf., dem als Geschäftsführer der Primärschuldnerin ausreichend Einblick in die Gebarung zustand, war es gelegen, das Ausmaß der quantitativen Unzulänglichkeit der in den

Fälligkeitszeitpunkten der Abgaben zur Verfügung stehenden Mittel nachzuweisen (VwGH 19.11.1998, 97/15/0115), da nicht die Abgabenbehörde das Ausreichen der Mittel zur Abgabentrückstellung nachzuweisen hat, sondern der zur Haftung herangezogene Geschäftsführer das Fehlen ausreichender Mittel (VwGH 23.4.1998, 95/15/0145).

Weist der Haftungspflichtige nach, welcher Betrag bei anteilmäßiger Befriedigung der Forderungen an die Abgabenbehörde abzuführen gewesen wäre, dann haftet er nur für die Differenz zwischen diesem und dem tatsächlich bezahlten Betrag. Tritt der Vertreter diesen Nachweis nicht an, dann kann ihm die uneinbringliche Abgabe zur Gänze vorgeschrieben werden (VwGH 28.9.2004, 2001/14/0176). Hinsichtlich der Umsatzsteuer ist dies dem Bf. teilweise gelungen, sodass das Finanzamt die Haftung in diesem Bereich nur anteilig aussprach.

Die bisherige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 24.1.2017, Ra 2015/16/0078; VwGH 2.7.2015, 2013/16/0220; VwGH 24.1.2013, 2012/16/0100), womit dieser klarstellte, dass eine Betrachtung der Gläubigergleichbehandlung zum jeweiligen Fälligkeitszeitpunkt zu erfolgen hatte, wurde mit dem Erkenntnis vom 28.6.2022, Ra 2020/13/0067, aufgegeben:

"Dabei kommt es für den Nachweis der Gläubigergleichbehandlung nicht nur auf die liquiden Mittel zum Fälligkeitstag an, die den an diesem einen Tag jeweilig fälligen Verbindlichkeiten gegenüberzustellen sind, weil eine derartige Betrachtung für nur einen einzigen Tag im Monat ohne Berücksichtigung der vorhandenen liquiden Mittel für die Zeiträume nach der Fälligkeit der Abgaben keinen Nachweis über eine Gläubigergleichbehandlung geben kann."

Deshalb ist der Gleichbehandlungsnachweis nicht mehr nur zum jeweiligen Fälligkeitstag zu erbringen (und auch nicht monatsweise), sondern - für jede Abgabe gesondert - ab dem jeweiligen Fälligkeitstag bis zur Eröffnung des Konkursverfahrens, wobei sämtliche liquide Mittel den fälligen Verbindlichkeiten (wobei auch die Zug-um-Zug-Geschäfte zu berücksichtigen sind) in den entsprechenden Zeiträumen gegenüberzustellen sind.

Den im Rahmen der besonderen Behauptungs- und Konkretisierungspflicht zur Feststellung des für die aliquote Erfüllung der Abgabenschuld zur Verfügung stehenden Teiles vom Gesamtbetrag der liquiden Mittel geforderte Liquiditätsstatus hat der Bf. jedoch weder der älteren noch nach der jüngsten Judikatur zur Gänze entsprochen. Hinsichtlich der vorgelegten Aufstellung (Anhang zu OZ 19) wurden die angeführten Beträge bereits vom Finanzamt im angefochtenen Bescheid berücksichtigt.

Im Hinblick auf die unterlassene Behauptung und Konkretisierung des Ausmaßes der Unzulänglichkeit der in den Fälligkeitszeitpunkten zur Verfügung gestandenen Mittel zur Erfüllung der vollen Abgabenverbindlichkeiten kommt eine Beschränkung der Haftung des Bf.

bloß auf einen Teil der von der Haftung betroffenen Abgabenschulden nicht in Betracht (VwGH 21.1.1991, 90/15/0055).

In diesem Zusammenhang wird aber betont, dass die Haftung nicht für den gesamten Abgabenrückstand der Primärschuldnerin ausgesprochen wird. Ausschlaggebend ist im gegenständlichen Verfahren lediglich der Zeitraum, in den die Fälligkeiten der einzeln angeführten Abgaben in den Zeitraum der Geschäftsführertätigkeit des Bf. fällt.

Kausalität

Infolge der schuldhaften Pflichtverletzung durch den Bf. konnte die Abgabenbehörde nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 17.5.2004, 2003/17/0134), auch davon ausgehen, dass die Pflichtverletzung Ursache für die Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben war.

Ermessen

Die im Rahmen des § 224 BAO zu treffende Ermessensentscheidung iSd § 20 BAO ist innerhalb der vom Gesetzgeber gezogenen Grenze nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Wesentliches Ermessenskriterium ist die Vermeidung eines endgültigen Abgabenausfalles. Aus dem auf die Hereinbringung der Abgabenschuld beim Haftenden gerichteten Besicherungszweck der Haftungsnorm folgt, dass die Geltendmachung der Haftung in der Regel ermessenskonform ist, wenn die betreffende Abgabe bei der Primärschuldnerin uneinbringlich ist (VwGH 25.6.1990, 89/15/0067).

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (zB VwGH 3.9.2008, 2006/13/0159; VwGH 16.10.2014, Ro 2014/16/0066) ist dem Element der Zumutbarkeit der Heranziehung eines Haftungspflichtigen angesichts langer verstrichener Zeit im Rahmen der behördlichen Ermessensübung besondere Bedeutung beizumessen.

Die erschwerte Einbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben bei der Primärschuldnerin stand im Zeitpunkt der Eröffnung des Sanierungsverfahrens mit Eigenverantwortung am tt.4.2013, bzw. mit Entziehung der Eigenverantwortung vom tt.7.2013 und Aufhebung des Konkurses mangels Kostendeckung am tt.11.2017 und deren Löschung am 7.6.2018 fest. Der Haftungsvorhalt erging nach Ermittlungen durch das Finanzamt bereits am 15.1.2018. Die Haftung wurde mit Bescheid vom 20.9.2018 ausgesprochen. Von einem langen Zuwarten der Behörde kann in diesem Fall nicht die Rede sein.

Vom Bf. wurden keine weiteren Gründe vorgebracht, die bei Abwägung von Zweckmäßigkeit und Billigkeit eine andere Einschätzung bewirken hätten können.

Ergebnis

Auf Grund des Vorliegens der gesetzlichen Voraussetzungen erfolgte somit die Inanspruchnahme des Bf. als Haftungspflichtiger für die nachstehenden Abgabenschuldigkeiten der Primärschuldnerin im Ausmaß von 70.667,08 € zu Recht.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

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.

In diesem Fall wird keine wesentliche Rechtsfrage aufgeworfen. Die bisher vorliegende einheitliche Judikatur des VwGH ist im Erkenntnis zahlreich dokumentiert.

Graz, am 26. Mai 2026