

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R. in der Beschwerdesache des Bf., vertreten durch X-Wirtschaftstreuhand-GmbH, gegen den Haftungsbescheid des Finanzamtes Kufstein Schwaz vom 28.6.2013 zu Recht erkannt:

1. Der Beschwerde wird teilweise stattgegeben. Die Haftung wird auf den Betrag von 10.108,99 Euro eingeschränkt.

Die Aufgliederung des Haftungsbetrages nach Abgabenarten und Zeiträumen ist dem beiliegenden Berechnungsblatt zu entnehmen, das einen Bestandteil des Spruchs bildet.

2. Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

## Entscheidungsgründe

1.1. Der Beschwerdeführer (kurz: Bf.) war im Zeitraum vom 18.11.1988 bis 21.3.2013 als Geschäftsführer und anschließend als Liquidator der Firma W-GmbH. im Firmenbuch eingetragen. Seit 10.4.2013 vertritt er die Gesellschaft wieder als Geschäftsführer.

Mit Beschluss des Landesgerichtes Innsbruck vom ...2012 wurde über das Vermögen der Gesellschaft das Konkursverfahren eröffnet. Nach rechtskräftiger Bestätigung eines Sanierungsplans wurde der Konkurs mit Gerichtsbeschluss vom ...2013 aufgehoben.

1.2. Nach Durchführung eines ergebnislosen Vorhalteverfahrens (vgl. unten Punkt 2.4.) nahm das Finanzamt den Bf. mit Haftungsbescheid vom 28.6.2013 für folgende (um die 30%ige Quote laut Sanierungsplan gekürzte) Abgabenschuldigkeiten der Gesellschaft in Anspruch:

Abgabenart	Zeitraum	Fälligkeit	Betrag
------------	----------	------------	--------

Umsatzsteuer	2011	15.2.2012	1.543,55
Umsatzsteuer	5/2011	15.7.2011	1.112,59
Umsatzsteuer	9/2011	15.11.2011	49,85
Umsatzsteuer	1/2012	15.3.2012	604,85
Umsatzsteuer	2/2012	15.4.2012	192,20
Lohnsteuer	7/2011	16.8.2011	435,00
Lohnsteuer	10/2011	15.11.2011	374,75
Lohnsteuer	2/2012	15.3.2012	403,02
Lohnsteuer	3/2012	15.4.2012	429,25
Lohnsteuer	1-5/2012	15.6.2012	1.011,73
Kapitalertragsteuer	1-12/2010	5.10.2011	1.217,34
Kapitalertragsteuer	1-12/2011	1.10.2012	1.110,72
Körperschaftsteuer	7-9/2011	16.8.2011	437,00
Körperschaftsteuer	1-3/2012	15.2.2012	437,00
Körperschaftsteuer	4-6/2012	15.5.2012	437,00
Kammerumlage	4-6/2011	16.8.2011	216,24
Dienstgeberbeitrag	7/2011	16.8.2011	419,08
Dienstgeberbeitrag	9/2011	15.10.2011	271,53
Dienstgeberbeitrag	10/2011	15.11.2011	486,72
Dienstgeberbeitrag	1/2012	15.2.2012	473,02
Dienstgeberbeitrag	2/2012	15.3.2012	482,11
Dienstgeberbeitrag	3/2012	15.4.2012	492,19
Dienstgeberbeitrag	1-5/2012	15.6.2012	745,42
Dienstgeberzuschlag	7/2011	16.8.2011	40,05
Dienstgeberzuschlag	9/2011	15.10.2011	58,26
Dienstgeberzuschlag	10/2011	15.11.2011	46,51
Dienstgeberzuschlag	2/2012	15.3.2012	46,07
Dienstgeberzuschlag	3/2012	15.4.2012	47,03
Dienstgeberzuschlag	1-5/2012	15.6.2012	107,27
Kraftfahrzeugsteuer	4-6/2011	16.8.2011	1.084,29

Kraftfahrzeugsteuer	7-9/2011	15.11.2011	936,40
Kraftfahrzeugsteuer	10-12/2011	15.11.2011	994,80
Kraftfahrzeugsteuer	4-6/2012	15.5.2012	364,76
Zwischensumme			17.106,80
Sanierungsquote 30%			-5.132,04
Haftsumme			11.974,76

Im Begründungsteil des Haftungsbescheides führte das Finanzamt nach Wiedergabe der §§ 9 Abs. 1 und 80 Abs. 1 BAO aus, dass der Bf. als Geschäftsführer der erstschuldnerischen Gesellschaft zu dem im § 80 Abs. 1 BAO angeführten Personenkreis gehöre. Der Bf. habe abgabenrechtliche Pflichten schuldhaft verletzt, weil er die haftungsgegenständlichen Abgaben nicht zu den jeweiligen Fälligkeitsterminen entrichtet habe. Nachweise für eine gleichmäßige Befriedigung aller Gesellschaftsgläubiger seien vom Bf. nicht erbracht worden. Die Verletzung der Abgabenzahlungspflicht sei für den Abgabenausfall ursächlich gewesen.

Die Haftungsinanspruchnahme des Bf. sei zweckmäßig im Sinn des § 20 BAO, weil er seinen Zahlungsverpflichtungen für die Primärschuldnerin nicht nachgekommen sei. Weiters sei die Einbringung der Abgaben bei der Primärschuldnerin aufgrund der rechtskräftigen Bestätigung des Sanierungsplans „gefährdet oder wesentlich erschwert“. Billigkeitsgründe, aus denen von einer Haftung abgesehen werden könnte, seien aus den Akten nicht ersichtlich. Da bei einer schuldhaften Verletzung der Abgabenzahlungspflicht der öffentliche Auftrag zur Ergreifung aller Mittel, vollstreckbare Abgaben einzubringen, allfällige Einzelinteressen verdränge, sei der Bf. zur Vertreterhaftung heranzuziehen gewesen.

1.3. In der gegen den Haftungsbescheid erhobenen Berufung vom 29.7.2013 wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass die Abgabenbehörde durch die Geltendmachung der Vertreterhaftung für – die Sanierungsquote übersteigende – Abgabenschulden gegenüber anderen Gesellschaftsgläubigern massiv bevorzugt werde.

Die Heranziehung zur Haftung sei im Ermessen der Abgabenbehörde gelegen, das innerhalb der vom Gesetz gezogenen Grenzen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände auszuüben sei (§ 20 BAO). Nach der Rechtsprechung sei unter Billigkeit die Angemessenheit in Bezug auf berechnete Interessen der Partei, unter Zweckmäßigkeit das öffentliche Interesse insbesondere an der Einbringung der Abgaben zu verstehen (VwGH 3.7.2003 2000/15/0043; VwGH 17.5.2004, 2003/17/0132).

Der Bf. sei bestrebt, den Sanierungsplan für die erstschuldnerische Gesellschaft zu erfüllen und dadurch .... Arbeitsplätze zu erhalten. Die Haftungsinanspruchnahme des Bf.

gefährde sowohl seine Existenzgrundlage als auch die Erfüllbarkeit des Sanierungsplans. Der Bf. verdiene 1.168 Euro netto 14-mal jährlich, seine Lebensgefährtin lediglich 295 Euro pro Monat. Diese geringen Bezüge seien Bedingung für die Zustimmung der Insolvenzverwalterin zum Sanierungsplan gewesen. Der Bf. sei Hälfteeigentümer der Liegenschaften in EZ x, EZ y und EZ z, KG..., deren Wert von der Hausbank auf 380.000 Euro geschätzt worden sei. Diese Liegenschaften seien jedoch mit Hypotheken in Höhe von zirka 600.000 Euro belastet.

Soweit die haftungsgegenständlichen Abgaben nach Eröffnung des Konkurses über das Vermögen der erstschuldnerischen Gesellschaft fällig geworden seien, könne dem Bf. keine schuldhafte Pflichtverletzung vorgeworfen werden, weil ihm die Abgabentrückung mangels Verfügungsberechtigung über das Gesellschaftsvermögen nicht mehr möglich gewesen sei.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

2.1. Gemäß § 323 Abs. 38 BAO sind die am 31. Dezember 2013 bei dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen und Devolutionsanträge vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Solche Verfahren betreffende Anbringen wirken mit 1. Jänner 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.

2.2. 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.

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.

Zu den im § 80 Abs. 1 BAO genannten Personen gehören auch die Geschäftsführer von Gesellschaften mit beschränkter Haftung, die die Gesellschaft gerichtlich und außergerichtlich zu vertreten haben. Ihnen fallen auch die im § 80 Abs. 1 BAO genannten Pflichten zu.

2.3. Dem Bf. ist zunächst darin beizupflichten, dass ihn hinsichtlich der erst nach Eröffnung des Konkurses über das Vermögen der Primärschuldnerin (...2012) fällig gewordenen Abgaben keine Haftung trifft, weil mit der Konkurseröffnung die Wahrnehmung aller abgabenrechtlichen Belange der erstschuldnerischen Gesellschaft auf den Masseverwalter übergegangen ist (vgl. VwGH 21.12.2004, 2004/17/0145). Da der Bf. ab diesem Zeitpunkt nicht mehr für die Abgabentrückung verantwortlich war, war der Beschwerde teilweise Rechnung zu tragen, und zwar durch die Verminderung des Haftungsbetrages um Lohnsteuer 1-5/2012 (1.011,73 Euro), Dienstgeberbeitrag 1-5/2012 (745,42 Euro), Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 1-5/2012 (107,27 Euro),

Körperschaftsteuer 4-6/2012 (437 Euro) und Kraftfahrzeugsteuer 4-6/2012 (364,76 Euro). Wie dem Vorlagebericht vom 19.12.2013 zu entnehmen ist, wurde dieser Punkt vom Finanzamt außer Streit gestellt. Der neue Haftungsbetrag und seine Aufgliederung sind dem Spruch dieses Erkenntnisses zu entnehmen.

2.4. Bezüglich des verbleibenden Haftungsbetrages war der Beschwerde, die sich gegen jegliche Haftungsinanspruchnahme des Bf. richtet, aus folgenden Gründen der Erfolg zu versagen:

a) Das Bestehen der Abgabeforderungen ist ebenso unstrittig wie die Stellung des Bf. als Geschäftsführer der erstschuldnerischen GmbH im Zeitraum, in welchem die haftungsgegenständlichen Abgaben fällig waren. Weiters steht die Uneinbringlichkeit in Höhe von 70% fest, weil mit Beschluss des Landesgerichtes Innsbruck vom ...2013 das über das Vermögen der erstschuldnerischen GmbH am ...2012 eröffnete Insolvenzverfahren nach Annahme und rechtskräftiger Bestätigung einer Quote von 30 % aufgehoben wurde. Diese Quote wurde seitens der Abgabenbehörde bereits im Haftungsbescheid berücksichtigt und die Beträge entsprechend vermindert.

b) Stehen die Uneinbringlichkeit der Abgabenschuldigkeiten und die Vertreterstellung fest, trifft den Geschäftsführer einer Gesellschaft im Haftungsverfahren die Obliegenheit darzutun, weshalb er nicht dafür Sorge tragen konnte, dass die Gesellschaft die anfallenden Abgaben rechtzeitig entrichtet hat, widrigenfalls die Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung annehmen darf (vgl. Ritz, BAO<sup>5</sup>, § 9, Tz 22; VwGH 27.1.2011, 2009/16/0108). Im Fall des Vorliegens einer schuldhaften Pflichtverletzung spricht eine Vermutung für die Verursachung der Uneinbringlichkeit der Abgaben durch die Pflichtverletzung und den Rechtswidrigkeitszusammenhang (vgl. VwGH 29.5.2001, 2001/14/0006, VwGH 9.7.1997, 94/13/0281).

c) Das Finanzamt hat dem Bf. mit Schreiben vom 27.2.2013 mitgeteilt, dass die von ihm vertretene Gesellschaft Abgabenschulden im Ausmaß von 17.106,80 Euro habe. Da diese Abgaben in dem die Sanierungsquote übersteigenden Ausmaß uneinbringlich seien, erwäge das Finanzamt, die Haftung des Bf. geltend zu machen. Der Bf. werde aufgefordert nachzuweisen, dass er ohne sein Verschulden daran gehindert gewesen sei, für die Entrichtung der Abgaben zu sorgen. Falls die Gesellschaft zu den jeweiligen Fälligkeitszeitpunkten der Abgaben nicht mehr über ausreichende Mittel zur (vollen) Bezahlung aller Verbindlichkeiten verfügt habe, möge eine Auflistung sämtlicher Gläubiger mit den zu den Abgabefälligkeiten gleichzeitig oder früher fällig gewordenen Forderungen vorgelegt werden. In dieser Aufstellung müssten alle Gläubiger der GmbH sowie die auf einzelne Verbindlichkeiten geleisteten Zahlungen (Quoten) enthalten sein. Weiters seien alle verfügbar gewesenen Mittel anzugeben (Bargeld, offene Forderungen). Dem Bw. werde es freigestellt, die finanzielle Situation der Gesellschaft zu den Abgabefälligkeiten, die offenen Verbindlichkeiten und die Tilgungsleistungen an alle einzeln anzuführenden Gesellschaftsgläubiger auch auf andere Art und Weise darzustellen.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes habe der Bw. den Nachweis zu erbringen, welche Zahlungsmittel zur Verfügung gestanden und in welchem Ausmaß die anderen Gläubiger befriedigt worden seien. Im Fall der Nichterbringung dieses Nachweises müsse das Finanzamt davon ausgehen, dass der Bf. die ihm obliegende Verpflichtung, die fälligen Abgaben aus den von ihm verwalteten Mitteln zu entrichten, schuldhaft verletzt habe, und diese Pflichtverletzung ursächlich für den Abgabenausfall bei der GmbH gewesen sei.

d) Zur Beantwortung dieses Schreibens wurde dem Bf. eine Frist bis 29.3.2013 gesetzt. Mit Eingabe vom 19.3.2013 ersuchte der Bf. um Verlängerung dieser Frist bis 29.4.2013, weil er zur Erbringung des Nachweises eines fehlenden Verschuldens am Abgabenausfall Unterlagen benötige, die erst beschafft werden müssten. Obwohl das Finanzamt dem Bf. die beantragte Fristverlängerung gewährte, blieb der Vorhalt vom 27.2.2013 in der Folge unbeantwortet. Somit ist der Bf. der ihm obliegenden Mitwirkungspflicht im oben beschriebenen Sinn (lit. b) nicht nachgekommen, weshalb dem Finanzamt nicht entgegengetreten werden kann, wenn es hieraus die Schlussfolgerung gezogen hat, dass der Bf. seine Pflichten als Geschäftsführer schuldhaft verletzt habe. Für das Finanzgericht bestand keine Verpflichtung zu weiteren Ermittlungen, zumal in der Beschwerde nur abstrakt auf die Voraussetzungen für die Vertreterhaftung Bezug genommen wurde, aber ein Verschulden des Bf. am Abgabenausfall mangels jeglicher Entlastungsbehauptungen nicht konkret bestritten wurde (vgl. z. B. VwGH 13.4.2005, 2004/13/0160; VwGH 25.11.2009, 2008/15/0220).

2.5. Wie in der Beschwerde zutreffend ausgeführt wurde, liegt die Heranziehung zur Haftung im Ermessen der Abgabenbehörde, das sich innerhalb der vom Gesetz gezogenen Grenzen zu halten hat. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen (§ 20 BAO).

Die Geltendmachung der Haftung stellt die letzte Möglichkeit zur Durchsetzung des Abgabensanspruches dar, wobei die Vermeidung eines endgültigen Abgabenausfalles ein wesentliches Ermessenskriterium ist. 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 beim Primärschuldner uneinbringlich ist.

Mit dem Vorbringen, die Abgabenbehörde werde durch die Geltendmachung der Vertreterhaftung für den die Sanierungsquote übersteigenden Betrag gegenüber anderen Gesellschaftsgläubigern massiv bevorzugt, zeigt der Bf. keine fehlerhafte Ermessensübung seitens des Finanzamtes auf. Vielmehr ist auf die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu verweisen, wonach die rechtskräftige Bestätigung eines (Zwangs-)Ausgleichs des Primärschuldners der Geltendmachung einer Haftung auch für die die Ausgleichsquote übersteigenden Abgabenschulden nicht entgegen steht (vgl. VwGH 22.9.1999, 96/15/0049; VwGH 20.12.1999, 99/17/0428; VwGH 27.9.2000, 95/14/0056; VwGH 21.2.2005, 2001/17/0075). Ob ein Erlöschen der

Schuld auch dem Haftungspflichtigen zu Gute kommt, ist nach dem Zweck der den Schuldnerlöschungsgrund beinhaltenden jeweiligen Vorschrift zu prüfen. Davon ausgehend stellt der (Zwangs-) Ausgleich des Primärschuldners keinen Grund für die Befreiung des Haftungspflichtigen dar (vgl. VwGH 22.9.199, 96/15/0049; VwGH 28.9.2004, 2001/14/0176; VwGH 23.11.2004, 2001/15/0138). Da für einen Sanierungsplan (§ 156 IO) nichts anderes als für den vormaligen (Zwangs-) Ausgleich gilt, kann der Bf. die durch den erfüllten Sanierungsplan bewirkte teilweise Befreiung der erstschuldnerischen GmbH von den Abgabenverbindlichkeiten nicht für sich in Anspruch nehmen. In Anbetracht dieser Rechtslage ist die Haftungsinanspruchnahme des Bf. nicht als ermessenswidrig zu beurteilen.

Den Ausführungen des Bf. zu seinen Einkommens- und Vermögensverhältnissen ist zu entgegen, dass persönliche Umstände wie etwa die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Haftenden in keinem erkennbaren Zusammenhang mit der Geltendmachung der Haftung stehen (vgl. VwGH 14.12.2006, 2006/14/0044; VwGH; VwGH 28.4.2008, 2004/13/0142). Der Verwaltungsgerichtshof hat auch wiederholt ausgesprochen, dass selbst eine Vermögenslosigkeit oder das Fehlen von Einkünften des Haftungspflichtigen der Geltendmachung der Haftung nicht entgegen stünde (vgl. VwGH 25.9.2009, 2008/15/0263; VwGH 28.5.2008, 2006/15/0089; VwGH 18.10.2005, 2004/14/0112). Weiters trifft es nicht zu, dass etwa die Haftung nur bis zur Höhe der aktuellen Einkünfte und des aktuellen Vermögens des Bf. geltend gemacht werden dürfte, schließt doch eine allfällige derzeitige (teilweise) Uneinbringlichkeit nicht aus, dass künftig neu hervorgekommenes Vermögen oder künftig erzielte Einkünfte zur Einbringlichkeit führen (vgl. VwGH 28.5.2008, 2006/15/0007). Im Übrigen kann die Frage der Einbringlichkeit der Haftungsschuld beim Bf. unter dem Gesichtspunkt der Zweckmäßigkeit vernachlässigt werden (vgl. VwGH 28.4.2009, 2006/13/0197; VwGH 16.12.1999, 97/16/0006).

Da aus den dargelegten Gründen das öffentliche Interesse an der Abgabeneinbringung das Interesse des Bf., nicht zur Haftung herangezogen zu werden, überwiegt, entspricht die Haftungsinanspruchnahme des Bf. der gesetzlich vorgegebenen Ermessensübung.

2.6. Nach Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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.

Im vorliegenden Beschwerdefall ist keine ordentliche Revision zulässig, weil die Entscheidung nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der im Sinn des Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukommt. Vielmehr konnte sich das Bundesfinanzgericht bei allen für den Beschwerdefall maßgeblichen Rechtsfragen auf die (oben wiedergegebene) ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes stützen.

Innsbruck, am 22. August 2014