

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R über die Beschwerde des A, in B, vertreten durch C, in D, vom 23. Mai 2014 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Stadt vom 24. April 2014 betreffend Haftungsinanspruchnahme gem. § 9 iVm § 80 Bundesabgabenordnung (BAO) zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird dahingehend abgeändert, dass der Beschwerdeführer gem. den §§ 9 und 80 BAO zur Haftung im Ausmaß von € 125.127,94 herangezogen wird.

Zur Gliederung der Haftungssumme siehe in der Beilage, die einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses bildet.

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

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Stadt vom 24. April 2014 wurde der Beschwerdeführer (Bf) A gem. den §§ 9 und 80 BAO zur Haftung für Abgabenschulden der Fa. E GmbH (kurz GmbH), FN AX, im Ausmaß von € 199.149,12 siehe Aufgliederung im Haftungsbescheid (überwiegend Selbstbemessungsabgaben, U, L, DB, DZ samt Nebengebühren) herangezogen.

In der Begründung wurde ausgehend von § 9 BAO im Wesentlichen auf die Bestimmung nach § 80 BAO und die aufgrund der ständigen Rechtsprechung geltenden Beweislastumkehr hingewiesen. Zu den abgabenrechtlichen Pflichten eines Vertreters gehöre es jedenfalls, dafür zu sorgen, dass die Abgaben ordnungsgemäß und rechtzeitig (Erg. aus den Mitteln die er verwaltet) entrichtet werden.

Die Uneinbringlichkeit bei der Primärschuldnerin ergebe sich daraus, dass beim LG Salzburg über das Vermögen der GmbH der Konkurs eröffnet wurde, welcher nach Abschluss eines Sanierungsplanes (Erfüllung einer Quote von YX %) aufgehoben wurde.

Der an den Bf übermittelte Geschäftsführer-Vorhalt vom 7.11.2013 sei von diesem nur oberflächlich beantwortet worden. Ein Entlastungsbeweis liege demnach nicht vor. Angeforderte Unterlagen seien nicht vorgelegt worden.

Auf die zu treffende Ermessensentscheidung (welche zu Ungunsten des Bf getroffen wurde) wird verwiesen.

Die der Haftung zugrunde liegenden – auf bescheidmäßiger Vorschreibungen beruhenden Abgaben - Abgabenbescheide waren beigelegt.

Diesem Haftungsbescheid war der Vorhalt des Finanzamtes vom 7.11.2013 betreffend die mögliche Heranziehung des Bf zur Haftung vorangegangen.

Darin wurde der Bf auf die geltende Beweislastumkehr, sowie auf das Erfordernis der konkreten Darstellung allfälliger vorhandener Mittel und deren Verwendung an das Finanzamt bzw. an die übrigen Gläubiger, hingewiesen.

Dieser Vorhalt wurde seitens eines Buchhaltungsbüros mit Anbringen vom 4.12.2013, wobei der Werdegang der GmbH betreffend Liquiditätsentwicklung dargestellt wurde, beantwortet.

Hingewiesen wurden auch auf Zahlungen einer Bank aufgrund einer Forderungspfändung des Finanzamtes (durch Bevorschussung von Forderungen) sodass der Rückstand am Steuerkonto zwischen September 2012 und Dez. 2012 lediglich gering angestiegen ist.

Eine Benachteiligung des Finanzamtes habe daher nicht stattfinden können.

Da das Finanzamt Konkursantrag gestellt habe seien positive Gespräche hinsichtlich einer Beteiligung bzw. Übernahme gescheitert.

Auf die Ausführungen betreffend Lohn- und Lohnnebenabgaben wird verwiesen.

Eine Auflistung der Lieferantenverbindlichkeiten werde noch nachgereicht.

Gegen den Haftungsbescheid brachte der Beschwerdeführer durch seinen ausgewiesenen Vertreter mit Anbringen vom 23. Mai 2014 das Rechtsmittel der Beschwerde ein.

In der Begründung wurde auf den Abschluss eines Factoringvertrages, was sich aus einer beigelegten E-Mail vom 30.10.2012 ergebe (welcher als nichtunterschriebenes Exemplar beigefügt war) verwiesen.

Ebenso wurde auf die Pfändung des Finanzamtes vom Oktober 2012 verwiesen, sodass die Forderungen der GmbH spätestens mit 30. Oktober 2012 gepfändet waren. Deshalb sei der Bf nicht mehr in der Lage gewesen, seinen abgabenrechtlichen Verpflichtungen nachzukommen und liege somit kein wie immer geartetes Verschulden vor.

Aber selbst dann habe der Bf lediglich einen Quotenschaden zu vertreten, der bei weitem geringer sei.

Vorgelegt wurde das Anmeldeverzeichnis aus dem Sanierungsverfahren.

Diese Beschwerde wurde seitens des Finanzamtes mit Beschwerdevorentscheidung vom 26. Juni 2014 teilweise Folge gegen, der Haftungsbetrag auf € 145.822,12 reduziert.

Darin wurde ausgeführt, dass der Bf unbestritten Geschäftsführer der GmbH (seit deren Gründung) und aufgrund des angenommenen Sanierungsplanes (welcher nicht erfüllt wurde) unbestritten von der Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben bei der Gesellschaft auszugehen sei.

Auf die Ausführungen, wonach im Abschluss eines Factoring-Vertrages eine Pflichtverletzung durch den Bf zu sehen sei, zumal für die Abgabenentrichtung keine Vorsorge getroffen wurde, wird verwiesen.

Betreffen Quotenschaden wurde ausgeführt, dass die Haftung ohnehin auf den um die Quote reduzierten Betrag eingeschränkt wurde, wobei der Sanierungsplan nur teilweise eingehalten und somit eine weitere Haftungsinanspruchnahme möglich gewesen wäre.

Betreffend Pfändung durch das Finanzamt wurde ausgeführt, dass keine Zahlungen von der Factoringbank geleistet worden wären.

Die Unterlassung der Abfuhr der Lohnsteuer stelle eine schuldhafte Verletzung der abgabenrechtlichen Pflichten dar. Reichen die zur Verfügung stehenden Mittel zur Zahlung der vollen vereinbarten Arbeitslöhne nicht aus, so ist die Lohnsteuer von den tatsächlich zur Auszahlung gelangten niedrigeren Beträgen zu berechnen und einzubehalten. In solchen Fällen dürfen Löhne daher nicht in voller Höhe ausbezahlt werden, sie sind anteilig zu kürzen und die auf den gekürzten Lohnbetrag entfallende Lohnsteuer zur Gänze zu entrichten.

Die gegenständlichen Lohnabgaben 09/12-02/2013 wurden dem Finanzamt mittels Voranmeldung bekannt gegeben. Die im Zuge der Insolvenzabwicklung stattgefundene Lohnsteuerprüfung ergab Nachforderungen für die Jahre 2009-2011. Die diesbezüglichen Bescheide seien nochmals an den steuerlichen Vertreter des Bf zugestellt worden.

Eine schuldhafte Pflichtverletzung liege für jene Abgaben, die nach der Konkursöffnung fällig wurden, nicht vor. Der Haftungsbetrag reduziere sich daher von € 199.149,12 auf € 145.822,12 (Aufstellung in der Beilage).

Daraufhin stellte der Bf mit Anbringen vom 11. Juli 2013 den Antrag auf Entscheidung über die Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht (Vorlageantrag).

Dieser Antrag beziehe sich somit nur noch auf den eingeschränkten Betrag von € 145.822,12.

In der Begründung wurde ausgeführt, dass das Finanzamt fälschlich, aufgrund der von diesem zitierten VwGH-Rechtsprechung, vom Abschluss eines Mantelzessionsvertrages ausgehe, sodass diese Rechtsprechung auf den gegenständlichen Fall – da der Abschluss eines Factoringvertrages vorliege – nicht anwendbar ist.

Auf die dazu gemachten ausführlichen Ausführungen wird verwiesen.

Es wurde daher die ersatzlose Aufhebung des Haftungsbescheides beantragt.

Mit weiterem Vorbringen vom 19.1.2015 samt Urkundenvorlage wurde ausgeführt, dass Lohn- und Lohnnebenabgaben für 2009 und 2010 mit den Fälligkeitstagen 15.1.2010 und 17.1.2011 entrichtet wurden.

Weiters wurde eine Quotenberechnung für die Monate September 2012 bis März 2013 vorgelegt, wobei für September 2012 – Dezember 2012 die Lieferantenverbindlichkeiten mit Durchschnittlich € 143.110,32 berechnet wurden. Der Kontokorrentrahmen bei einer Bank habe € 300.000,-- betragen.

ZB. im Monat Oktober 2012 wurden den am 15.10.2012 fälligen Lohn – und Lohnnebenabgaben im Betrag von € 6.249,72 Gesamtverbindlichkeiten von € 295.827,76 (beinhaltend auch noch nicht fällige Finanzamtsverbindlichkeiten von € 14.672,71; ebenfalls Lohn- und Lohnnebenabgaben für 10/2012) gegenübergestellt. Dies ergebe bei einem verfügbaren Bankkontorahmen von € 17.850,82 eine Quote von ca. 6,03%. Diese Quote auf den oben angeführten Betrag von € 6.249,72 betrage daher € 376,86.

Die Darstellung für die anderen Monate erfolgte in gleicher Weise.

Weiters sei im Oktober (2012) eine Zahlung von € 20.000,-- an das Finanzamt geleistet worden wobei vom Finanzamt nicht bekannt gegeben wurde, auf welchen offenen Abgaben dieser Betrag verrechnet wurde.

Diesem Anbringen waren Übernahmebestätigungen des Bankhauses, Auszahlungsjournale, OP Listen der Kreditoren und Überweisungslisten sowie Bankauszüge zu den einzelnen Fälligkeitstagen beigelegt.

Diese Beschwerde wurde seitens des Finanzamtes dem BFG vorgelegt, mit dem Hinweis, dass seitens der Factoringbank zwei Zahlungen an das Finanzamt geleistet wurden.

Mit Vorhalt des BFG vom 4. September 2017 wurde der Bf darauf hingewiesen, dass ein Vorwurf betreffend den abgeschlossenen Factoringvertrag - vergleichbar mit einem Mantelzessionsvertrag - nicht gemacht werden kann.

Auf die Verringerung des Haftungsbetrages laut beiliegender Aufgliederung (Wegfall bzw. teilweiser Wegfall von Abgaben) und der damit verbunden teilweisen Stattgabe der Beschwerde wurde ebenfalls verwiesen.

Zur teilweisen Stattgabe der Beschwerde in der BVE, wonach eine Haftung nach Eröffnung des Sanierungsverfahrens (am ZX) nicht möglich wäre wurde widersprochen, da ein Sanierungsverfahren mit Eigenverwaltung vorlag.

Zur Beweislastumkehr wurde auf die ständige Rechtsprechung des VwGH (zB. vom 28.6.2012, 2011/16/0126), wonach es Sache des Vertreters ist, nachzuweisen, dass die Abgabenschulden im Verhältnis nicht schlechter (allenfalls auch besser) behandelt wurden. Den Vertreter trifft auch die Verpflichtung zur Errechnung einer entsprechenden Quote und des Betrages der bei anteilmäßiger Befriedigung an die Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre.

Hingewiesen wurde auch darauf, dass der Bf der Aufforderung des Finanzamtes vom 22.1.2014 eine Auflistung sämtlicher Gläubiger beizubringen nicht nachgekommen ist. Es wurde auch nicht nachgewiesen (Kontoauszüge aller Firmenkonten) wie lange und in welcher Höhe Gehälter, Mieten und Leasingraten noch bezahlt wurden.

Ausgeführt wurde auch, dass die vom Bf im weiteren Vorbringen vom 19.1. 2015 vorgenommene fiktive Aufteilung von zu den Fälligkeitstagen vorhandenen Mitteln, woraus nicht ersichtlich ist wann an wen welche Zahlungen erfolgt sind, ins Leere geht. Zudem kann die am Fälligkeitstag bestehende einzelne Abgabenschuld nicht mit dem am diesen Tag bestehenden gesamt Verbindlichkeiten aller Gläubiger ins Verhältnis gesetzt werden. Lieferantenverbindlichkeiten können nicht in durchschnittlicher Höhe zugrunde gelegt werden, sondern sind zeitraumbezogen in tatsächlich bestehender Höhe anzugeben. Vielmehr sind die im Haftungszeitraum (Zeitpunkten) vorgenommen tatsächlichen Zahlungen an das Finanzamt im Verhältnis zu den Abgabenforderungen mit den an die übrigen Gläubiger, wobei sämtliche Gläubiger anzuführen sind, geleisteten Zahlungen im Verhältnis zu den gesamten aushaltenden Forderungen in Beziehung zu setzen. Eine solche Aufstellung kann auch Zeitraumbezogen erfolgen(zB. Monatsweise) – jedoch bezogen auf den gesamten Haftungszeitraum – und wird dementsprechend anzuerkennen sein. Dazu sind auch die der Berechnung zugrundeliegenden Unterlagen (Saldenlisten Bank-Kontoauszüge usw.) vorzulegen.

Dabei ist die Quotenberechnung, ausgehend von den ursprünglich festgesetzten Abgabenbeträgen (nicht von den nunmehr zur Haftung heranstehenden verringerten Beträgen), vorzunehmen (siehe dazu in der Spalte „gesamt“ der Aufgliederung).

Der Haftungszeitraum, für den Nachweise zu erbringen sind, erstreckt sich daher vom 15.01. 2010, 17.01. 2001 und 16.01. 2012 als Haftungszeitpunkte für lohnabhängige Abgaben aufgrund der Lohnsteuerprüfung bis zum durchgehenden Haftungszeitraum 15.10. 2012 (zB. L 09/12) bis 28.06. 2013 (zB. Säumniszuschlag 1 2011).

Auf die für Lohnsteuer geltende Haftungsinanspruchnahme wurde bereits vom Finanzamt hingewiesen.

Betreffend die angeführte Pfändung durch das Finanzamt wurde ausgeführt, dass eine Pfändung nur Zeitpunkt bezogen wirkt, weshalb die GmbH danach wieder frei über Mittel verfügen konnte (siehe die danach von der GmbH an das Finanzamt geleisteten Zahlungen).

Betreffend die Verrechnung von Saldo-Zahlungen an das Finanzamt wurde darauf hingewiesen, dass diese auf älteste Abgabenrückstände verrechnet wurden, sodass die dadurch entrichteten Abgaben nicht für eine Haftung in Frage kommen.

Die vom Bf behauptete Besserstellung des Finanzamtes für den Zeitraum September 2012 bis Mitte Dezember 2012 könne aufgrund mangelnder Dar-und Gegenüberstellung von Zahlungen an andere Gläubiger nicht nachvollzogen werden.

Bezüglich der Behauptung Lohnabgaben für 2009 und 2010 bereits entrichtet zu haben wurde darauf verwiesen, dass mit der Lohnsteuerprüfung Jahresbeträge 2009 und 2010 und nicht die vom Bf entrichtet Lohn- und Lohnnebenabgaben jeweils für die Monate 12/09 und 12/10 gemeint sind.

Dieser Vorhalt blieb sowohl vom Bf als auch vom Finanzamt unbeantwortet.

Aus dem Akteninhalt werden noch folgende Feststellungen getroffen:

Wie aus der Rückstandsaufgliederung zum Abgabenkonto der GmbH zu ersehen ist, haben sich die haftungsgegenständlichen Abgaben auf die in der Beilage (siehe Aufgliederung) dargestellten Beträge verringert.

Rechtslage und Erwägungen

§ 9 Abs. 1 BAO lautet:

Die in den §§ 80 ff bezeichneten Vertreter haften neben den durch sie vertretenen Abgabepflichtigen für die diese treffenden Abgaben insoweit, als die Abgaben in Folge schuldhafter Verletzung der den Vertretern auferlegten Pflichten nicht eingebracht werden können.

§ 80 Abs. 1 BAO lautet:

Die zur Vertretung juristischer Personen berufenen Personen und die gesetzlichen Vertreter natürlicher Personen haben 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.

Zur teilweisen Stattgabe der Beschwerde ist auf den Vorhalt des BFG vom 4. September 2017 und auf die Feststellungen zum Abgabenkonto der GmbH zu verweisen, wonach sich der haftungsgegenständliche Rückstand durch Zahlungseingänge auf den nunmehrigen Haftungsbetrag € 125.127,94 verringert hat.

Dem Finanzamt konnte nicht gefolgt werden, wenn es ein Verschulden schon aufgrund des Abschlusses eines Factoringvertrages annahm.

Richtig ist auch, dass seitens der Factoringbank aufgrund der Pfändung zwei Zahlungen geleistet wurden.

Dem Finanzamt kann aber auch darin nicht gefolgt werden, wenn es von einer Haftungsinanspruchnahme nach Eröffnung des Sanierungsverfahrens mit Eigenverwaltung Abstand nahm.

Dazu ist ebenfalls auf den oben angeführten Vorhalt des BFG zu verweisen.

Unabhängig davon kommt der Beschwerde über die teilweise Stattgabe hinaus keine Berechtigung zu.

Unbestritten blieb, dass der Bf zu den Haftungszeitpunkten und dem Haftungszeitraum Geschäftsführer der GmbH war und die nunmehr aushaftenden Abgaben – eingeschränkt um die lt. Sanierungsverfahren zu entrichtende Quote – bei dieser nicht eingebracht werden können.

Unbestritten blieb auch, dass Mittel zumindest für eine anteilige Entrichtung zur Verfügung standen und ist dazu auf erklärte Umsätze bzw. ohnedies geleistete Zahlungen an das Finanzamt zu verweisen.

Wie dem Bf in dem dem Haftungsbescheid des Finanzamtes vorangegangen Vorhalt und insbesondere mit Vorhalt des BFG mit Hinweis auf die geltende Beweislastumkehr ausgeführt wurde, ist es Sache des Geschäftsführers die Gründe darzulegen, die ihn an der Entrichtung der Abgaben gehindert haben (siehe dazu zB. VwGH v. 27.1.2011, 2009/16/0108). Andernfalls vom schuldhaften Verhalten des Geschäftsführers ausgegangen werden kann.

Die Nachweispflicht, dass die Abgabenschulden im Verhältnis nicht schlechter behandelt wurden trifft den Vertreter. Auf ihm lastet auch die Verpflichtung zur Errechnung einer entsprechenden Quote und des Betrages der bei anteilmäßiger Befriedigung der Forderungen der Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre (siehe VwGH vom ZX, 2011/16/0126).

Diese Nachweispflicht erstreckt sich neben den einzeln angeführten Haftungszeitpunkten auch auf den Haftungszeitraum vom 15.10.2012 bis zum 28.6.2013 (siehe Vorhalt des BFG) und im ursprünglichen Haftungsbescheid.

Dieser Nachweispflicht ist der Bf in seinem ergänzenden Vorbringen vom 19.1.2015 nicht nachgekommen und wurde er darauf ausdrücklich mit Vorhalt des BFG darauf hingewiesen (nunmehr geltend bis 28.6.2013). Dieser Vorhalt des BFG blieb seitens der Parteien unbeantwortet.

Daran ändert auch die Behauptung des Bf nichts, dass im Zeitraum September bis Mitte Dezember 2012 keine Benachteiligung des Finanzamtes stattgefunden habe.

Da somit eine Gleichbehandlung der Gläubiger im Sinne der Beweislastumkehr seitens des Bf nicht nachgewiesen wurde, ist vom Verschulden des Bf auszugehen, welches kausal für die Nichtentrichtung der Abgaben anzusehen ist.

Dass die vom Bf angeführten Zahlungen für Lohn – und Lohnnebenabgaben nicht die haftungsgegenständlichen Beträge für die Zeiträume 2009 und 2010 betreffen wurde ebenfalls im Vorhalt des BFG dargelegt und blieb unwidersprochen.

Auf die Haftungsinanspruchnahme betreffend Lohnsteuern, welche vom Gleichbehandlungsgrundsatz ausgenommen sind, wurde bereits seitens des Finanzamtes hingewiesen (siehe insb. § 78 Abs. 1 und 3 EStG 1988). Dem ist der Bf ebenfalls nicht entgegengetreten und erfolgte die Haftungsinanspruchnahme für die angeführten Lohnsteuerbeträge zu Recht.

Insofern das Finanzamt eine Ermessensentscheidung zu Ungunsten des Bf getroffen hat, ist diesem zu folgen, da die Haftungsinanspruchnahme die einzige Möglichkeit darstellt, den Abgabenausfall zu kompensieren.

Der Beschwerde kommt daher nur teilweise Berechtigung zu, sodass spruchgemäß zu entscheiden war.

Die Revision an den VwGH ist nicht zulässig, weil sie nicht von der Lösung einer Rechtsfrage (der Beweislastumkehr wurde im Sinne der ständigen Rechtsprechung des

VwGH nicht nachgekommen; siehe z.B. VwGH vom 24.2.2010, 2007/13/0093 und die weitere in diesem Erkenntnis dargestellte VwGH-Judikatur) abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt.

Salzburg-Aigen, am 16. Jänner 2018