

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch R über die Beschwerde des H, Adresse, vertreten durch V, Adresse, gegen den Bescheid des Finanzamtes Oststeiermark vom 29.10.2014, Abgabekontonummer 01, betreffend Haftung gemäß § 9 BAO nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Haftung wird hinsichtlich folgender Abgabenschuldigkeiten in der Gesamthöhe von 4.509,50 Euro geltend gemacht:

Abgabenart	Fälligkeit	Betrag in €
Umsatzsteuer 05/2013	15.07.2013	2.467,90
Säumniszuschlag 1 2013	15.07.2015	42,28
Umsatzsteuer 06/2013	16.08.2013	1.954,32
Kraftfahrzeugsteuer 01-12/2012	15.02.2013	45,00

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

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (Bf.) vertrat die G.GmbH seit ihrer Errichtung im Jahr 2002 als alleiniger handelsrechtlicher Geschäftsführer (Firmenbuchauszug FN 02).

Mit dem Beschluss des Gerichtes vom 12.12.2013 wurde über die G.GmbH das Konkursverfahren eröffnet und die Gesellschaft aufgelöst. Das Konkursverfahren

wurde mit dem Beschluss des Gerichtes vom 13.07.2015 nach der Schlussverteilung aufgehoben. An die Gläubiger wurde - inklusive der Quote aus dem Nachtragsverteilungsverfahren - eine Quote in der Gesamthöhe von 7,09655% ausbezahlt.

Die Gesellschaft wurde mittlerweile infolge Vermögenslosigkeit gemäß § 40 FBG im Firmenbuch gelöscht.

Mit dem Vorhalt vom 11.06.2014 wurde der Bf. vom Finanzamt unter Hinweis auf die am Abgabenkonto der G.GmbH aushaftenden, als uneinbringlich anzusehenden Abgabengrückstände in der Höhe von 68.113 Euro aufgefordert, für den Fall, dass die Gesellschaft zu den jeweiligen Fälligkeitstagen der Abgaben nicht über ausreichend liquide Mittel zur (vollen) Bezahlung aller Verbindlichkeiten verfügt habe, eine Auflistung sämtlicher Gläubiger mit zum Zeitpunkt der Abgabefälligkeiten gleichzeitig oder früher fällig gewordenen Forderungen beizubringen. In der Aufstellung müssten alle (auch die zur Gänze bezahlten) damaligen Gläubiger der Gesellschaft sowie die auf die einzelnen Verbindlichkeiten geleisteten Zahlungen (Quoten) enthalten sein. Außerdem seien alle liquiden Mittel anzugeben bzw. gegenüber zu stellen.

Der Bf. legte der Abgabenbehörde in der Vorhaltsbeantwortung vom 16.07.2014 hinsichtlich der Monate 07 bis 11/2013 eine Berechnung der bezahlten und der in jedem Monat neu eingegangenen Verbindlichkeiten vor.

Im November 2013 seien keine Zahlungen mehr geleistet worden, weder an Dienstnehmer noch an Lieferanten, sodass für diesen Monat (Fälligkeit der Körperschaftsteuer für das 4. Quartal am 15.11.) keine Haftung anfalle.

Für die Kraftfahrzeugsteuer für das 4. Quartal 2013 werde gehaftet.

Hinsichtlich der Säumniszuschläge für das Jahr 2013 sei zu untersuchen, wann diese fällig seien.

Mit dem Haftungsbescheid des Finanzamtes Oststeiermark vom 29.10.2014 wurde der Bf. als Haftungspflichtiger gemäß § 9 in Verbindung mit §§ 80 ff. BAO für folgende aushaftende Abgabenschuldigkeiten der G.GmbH in der Höhe von 30.589,14 Euro in Anspruch genommen und aufgefordert, diesen Betrag innerhalb eines Monates ab Zustellung des Bescheides zu entrichten:

Abgabe	Fälligkeit	Euro
Umsatzsteuer 05/2013	15.07.2013	13.442,81
Umsatzsteuer 06/2013	16.08.2013	5.520,00
Umsatzsteuer 09/2013	15.11.2013	9.770,58

Körperschaftsteuer 10-12/2013	15.11.2013	201,94
Dienstgeberbeitrag 2009	15.01.2010	149,04
Dienstgeberbeitrag 2010	17.01.2011	149,04
Dienstgeberbeitrag 2011	16.01.2012	250,33
Dienstgeberbeitrag 2012	15.01.2013	235,54
Dienstgeberbeitrag 2013	15.01.2014	264,38
Dienstgeberbeitrag 2009	15.01.2010	13,25
Zuschlag zum DB 2010	17.01.2011	13,25
Zuschlag zum DB 2011	16.01.2012	22,25
Zuschlag zum DB 2012	15.01.2013	20,42
Zuschlag zum DB 2013	15.01.2014	21,84
Kraftfahrzeugsteuer 01-12/2012	15.02.2013	45,00
Säumniszuschlag 1 2013		469,47

Die gegenständlichen Abgaben seien an den Fälligkeitstagen nicht entrichtet worden. Eine schuldhafte Verletzung der abgabenrechtlichen Verpflichtungen des Bf. als Vertreter der GmbH liege daher vor.

Der Aufforderung des Finanzamtes, den Nachweis der Gleichbehandlung aller Verbindlichkeiten zu erbringen, sei durch die Vorlage der Kreditorenliste nachgekommen worden. Dass eine annähernd gleiche Verteilung der vorhandenen Mittel erfolgt sei, habe nicht nachgewiesen werden können bzw. seien die Abgabenschulden im Vergleich zu den übrigen Verbindlichkeiten schlechter behandelt worden. Der Bf. hafte für den Differenzbetrag in der Höhe von 46% (46,47%) der haftungsrelevanten Rückstände.

Die Anfechtung durch die Masseverwalterin in der Höhe von 100.065,29 Euro sei bei den haftungsrelevanten Abgaben bereits berücksichtigt worden.

Die Kraftfahrzeugsteuer für das Jahr 2012 sei zu 100% in die Haftung aufgenommen worden.

Gegen diesen Bescheid erhob der Bf. in der Eingabe vom 17.11.2014 das Rechtsmittel der Beschwerde und beantragte die ersatzlose Aufhebung des angefochtenen Bescheides.

Das Finanzamt gehe bei der Ermittlung des Haftungsbetrages gemäß § 9 BAO von einer Stichtagsbetrachtung aus. Es werde zum Monatsletzten jener Prozentsatz ermittelt, zu dem die Abgabenbehörde bedient worden sei. Dieser Prozentsatz werde jenem gegenüber gestellt, mit dem andere Gläubiger bedient worden seien. Wurde die

Abgabenbehörde schlechter bedient als andere Gläubiger, so würde in jenem Ausmaß eine persönliche Haftung schlagend werden. Die Vorhaltsbeantwortung sei dieser Vorgehensweise gefolgt. Dennoch sei der Haftungsbescheid in folgenden Punkten zu korrigieren:

Der Großteil der Zahlungen im August 2013 betreffe die Dienstnehmer mit 37,22%. An die Finanzverwaltung seien 4,13% bezahlt worden, sodass eine Haftung von 33,09% bestehe. 33,09% von 12.000 € entspreche 3.970,80 Euro statt 5.520 Euro im Haftungsbescheid.

Im November seien keine Zahlungen mehr geleistet worden, sodass hinsichtlich der Umsatzsteuer 09/2013 und der Körperschaftsteuer für das 4. Quartal 2013 (Fälligkeit jeweils 15.11.2013) keine Haftung bestehe.

Die Säumniszuschläge für das Jahr 2013 in der Höhe von 469,47 Euro teilten das Schicksal der Abgaben, auf Grund deren verspäteter Zahlungen der Säumniszuschlag verhängt worden sei. Dieser sei daher nicht zur Haftung vorzuschreiben.

Der so ermittelte Haftungsbetrag belaufe sich daher insgesamt auf 18.597,95 euro.

Die Stichtagsbetrachtung sei vom VwGH in einem unlängst ergangenen Erkenntnis (vom 29.01.2014) hinsichtlich der Haftungsinanspruchnahme von BUAK-Beträgen verworfen und statt der Stichtagsbetrachtung eine Zeitraumbetrachtung vorgenommen worden. Dabei beginne der Beurteilungszeitraum mit der ältesten noch offenen Verbindlichkeit gegenüber der Abgabenbehörde.

Im vorliegenden Zeitraum beginne der Beurteilungszeitraum mit Juli 2013 (Fälligkeit der Umsatzsteuer Mai 2013) und ende spätestens mit der Eröffnung des Insolvenzverfahrens. Er ende auch mit einer (früheren) allgemeinen Zahlungseinstellung. Die allgemeinen Zahlungen seien im November 2013 eingestellt, das Insolvenzverfahren am 12.12.2013 eröffnet. Der Beurteilungzeitraum ende daher mit Ende November 2013.

Die Haftungsbestimmungen des § 25 Abs. 7 BUAG sollten nach den Erläuternden Bemerkungen an die vergleichbaren Bestimmungen in der BAO und im ASVG angepasst werden. Der Zweck der jeweiligen Haftungsbestimmungen decke sich insoweit, als der Vertreter für Abgaben bzw. Beiträge, die in Folge schuldhafter Verletzung von Pflichten nicht eingebracht werden können, in Anspruch zu nehmen sei.

Auch der VwGH judiziere in ständiger Rechtsprechung, dass § 25a BUAG nicht anders zu verstehen sei wie die dieser Vorschrift entstehungsgeschichtlich zu Grunde liegenden Bestimmungen des § 9 Abs. 1 BAO und des § 67 Abs. 10 ASVG. Die Grundsätze der Entscheidung vom 29.01.2014 müssten daher hinsichtlich der Nachweisführung zur Gläubigergleichbehandlung auch auf § 67 Abs. 10 ASVG bzw. § 9 in Verbindung mit § 80 BAO übertragbar sein.

Lege man die im gegenständlichen Erkenntnis 2012/08/0227 aufgestellten Anforderungen an die Gläubigergleichbehandlung auf die G.GmbH um, ergebe sich ein Beurteilungszeitraum von 17.07. (Fälligkeit der Umsatzsteuer 05/2013) bis 30.11.2013. In diesem Zeitraum seien die Verbindlichkeiten Mitarbeiter zu 58,85%,

die Verbindlichkeiten GKK zu 90,51% und die sonstigen Verbindlichkeiten zu 86,93% entrichtet worden. Die Ansprüche der Finanzverwaltung seien zu 89,35% entrichtet worden. Eine Schlechterstellung der Abgabenbehörde habe daher nicht stattgefunden, eine Haftung gegenüber dem Bf. sei nicht geltend zu machen.

Mit der Beschwerdevorentscheidung vom 10.11.2015 gab die Abgabenbehörde der Beschwerde teilweise statt und verringerte die Haftung des Bf. auf 16.091,96 Euro. Da aus der Aufstellung über die Gläubigergleichbehandlung hervor gehe, dass die Abgabenschulden im Vergleich zur Summe der anderen Verbindlichkeiten schlechter behandelt worden seien, hafte der Bf. für den Differenzbetrag. Die Quote sei neuerlich durchgerechnet worden; nunmehr seien 26% der haftungsrelevanten Rückstände angesetzt worden.

Daraufhin stellte der Bf. im Schriftsatz vom 13.11.2015 durch seinen ausgewiesenen Vertreter den Antrag auf Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht und die Durchführung einer mündlichen Verhandlung.

Das Finanzamt missachte bei der Berechnung des Haftungsbetrages das VwGH-Erkenntnis 2012/08/0227, bei dessen Heranziehung kein Haftungsbetrag zur Vorschreibung gelange. Der Haftungsbescheid vom 29.10.2014 sei ersatzlos aufzuheben.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Gemäß § 9 Abs. 1 BAO haften die in den §§ 80 ff. BAO 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 eingebbracht werden können.

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.

Uneinbringlichkeit der Abgaben

Die objektive Uneinbringlichkeit der verfahrensgegenständlichen Abgaben steht zweifelsfrei fest, da nach der Aktenlage das über das Vermögen der G.GmbH eröffnete Konkursverfahren mit dem Beschluss des Gerichtes vom 13.07.2015 nach der

Schlussverteilung aufgehoben und die Gesellschaft infolge Vermögenslosigkeit im Firmenbuch gelöscht wurde.

Eine (auch nur teilweise) Einbringlichmachung der noch aushaftenden Abgabenverbindlichkeiten bei der nicht mehr existenten Gesellschaft ist somit ausgeschlossen.

Berücksichtigung der Konkursquote

Die zu berücksichtigende Konkursquote beträgt 7,09655% (7,05% + Nachtragsverteilungsquote 0,4655%).

Handelsrechtlicher Geschäftsführer

Unbestritten ist, dass der Bf. im haftungsrelevanten Zeitraum alleiniger handelsrechtlicher Geschäftsführer der G.GmbH war und damit zu den im § 80 genannten Personen zählt, die gemäß § 9 BAO zur Haftung der in die Zeit ihrer Geschäftsführertätigkeit fallenden, fälligen Abgaben herangezogen werden können.

Monatliche Aufgliederung der Haftungsbeträge

Hinsichtlich der aus einer Lohnsteuerprüfung resultierenden Nachforderungen an Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2009 bis 2013 erfolgte im Haftungsbescheid keine monatliche Aufgliederung. Auch im Bericht gemäß § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung vom 07.02.2014 wurden die Feststellungen vom Prüfer lediglich in Jahresbeträgen dargestellt.

Nach dem Erkenntnis des VwGH vom 22.04.2015, 2013/16/0208, wurde der Bf. damit aber nicht in die Lage versetzt, die geforderte Liquiditätsaufstellung zu den jeweiligen Fälligkeitstagen vorzulegen und die auf die Abgabengläubigerin entfallende monatliche Quote zu berechnen.

Die Geltendmachung der Haftung hinsichtlich dieser Abgaben entsprach daher nicht den Anforderungen der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, weshalb die angeführten Abgaben aus dem Haftungsbescheid auszuscheiden sind.

Säumniszuschläge

Der vom Finanzamt unter der Abgabe "Säumniszuschlag 1" in der Höhe von 1.020,58 Euro geltend gemachte Betrag setzt sich aus Säumniszuschlägen zusammen, die teils im November 2013 fällig waren und nicht mehr entrichtet werden konnten (siehe dazu den nächsten Punkt) und teils nur mehr zu einem Bruchteil aushalten (die am 16.10.2013 fälligen Säumniszuschläge haften noch zu 0,02 Euro aus). In die Haftung

einzu ziehen ist daher lediglich der mit dem Bescheid vom 17.07.2013 festgesetzte und zur Gänze offen aushaftende Säumniszuschlag 1 in der Höhe von 500,66 Euro.

Kraftfahrzeugsteuer 01-12/2012

Die Haftung für diese Abgabe wurde vom Bf. in der Vorhaltsbeantwortung zur Gänze anerkannt.

Keine liquiden Mittel

Voraussetzung für die Erfüllung des Tatbestandes des § 9 BAO ist das Vorliegen einer schuldhaften Pflichtverletzung beim Vertreter.

Zu den Pflichten eines Vertreters einer juristischen Person gehört es, für die Entrichtung der Abgaben Sorge zu tragen.

Wird eine Abgabe nicht entrichtet, weil der Vertreter keine liquiden Mittel zur Verfügung hatte, so trifft ihn kein Verschulden im Sinne des § 9 Abs. 1 BAO.

Der Bf. hat sowohl in der Vorhaltsbeantwortung als auch in der Beschwerde gegen den Haftungsbescheid vorgebracht, im November 2013 über keine liquiden Mittel verfügt und keine Zahlungen an Gläubiger mehr getätigt zu haben.

Diesem Vorbringen ist das Finanzamt nicht entgegen getreten. Eine Haftungsinanspruchnahme des Bf. für im November fällige Abgaben (Umsatzsteuer 09/2013, Körperschaftsteuer 10-12/2013 und Säumniszuschlag 1) ist daher mangels Verschulden nicht gesetzmäßig.

Stichtags-/Zeitraumbetrachtung

Es ist Aufgabe des Geschäftsführers, darzutun, weshalb er nicht dafür Sorge tragen konnte, dass die Gesellschaft die angefallenen Abgaben entrichtet hat, widrigenfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung angenommen werden darf (siehe für viele VwGH 05.04.2011, 2009/16/0106 mwN).

Reichen die liquiden Mittel zur Begleichung aller Verbindlichkeiten der Gesellschaft nicht aus, so hat der Vertreter nachzuweisen, dass die vorhandenen Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet wurden, andernfalls haftet er für die nicht entrichteten Abgaben der Gesellschaft.

Hat der Geschäftsführer schuldhaft seine Pflicht verletzt, für die Abgabenentrichtung aus den Mitteln der Gesellschaft zu sorgen, so darf die Abgabenbehörde auch davon ausgehen, dass die Pflichtverletzung Ursache für die Uneinbringlichkeit war.

Während der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 29.01.2014, 2012/08/0227, betreffend Haftung für Zuschläge nach dem BUAG den Beginn des im Hinblick auf die Gläubigergleichbehandlung zu beurteilenden Zeitraumes mit der Fälligkeit der ältesten

noch offenen Verbindlichkeit und dessen Ende mit der Eröffnung des Insolvenzverfahrens bzw. mit einer früheren Beendigung der Vertreterstellung oder einer allgemeinen Zahlungseinstellung definiert und auch im Erkenntnis vom 07.10.2015, Ra 2015/08/0040, betreffend Beitragshaftung nach § 67 Abs. 10 ASVG unter Verweis auf das zuvor zitierte Erkenntnis eine Zeitraumbetrachtung zulässt, hat bei der Haftung nach § 9 BAO eine Betrachtung der Gläubigergleichbehandlung zum jeweiligen Fälligkeitszeitpunkt zu erfolgen (VwGH 30.01.2014, 2013/16/0229 mwN).

Da der Nachweis der Gleichbehandlung des Abgabengläubigers mit den übrigen Gläubigern der Gesellschaft, bezogen auf einzelne Fälligkeitstage, auf Grund von Zufälligkeiten (etwa durch die Entrichtung anderer Verbindlichkeiten unmittelbar vor dem Fälligkeitstag der Abgaben, sodass für diese am Fälligkeitstag keine liquiden Mittel zur Verfügung stehen) sowohl zu Gunsten als auch zu Lasten der Abgabenbehörde zu nicht sachgerechten Ergebnissen und in der Praxis zu Nachweisschwierigkeiten führen kann, wird von der Rechtsprechung des BFG eine Zeitraumbetrachtung für einzelne Monate zugelassen (siehe Ritz, Bundesabgabenordnung⁵, § 9 Rz 27 und die dort zitierte Judikatur).

Eine solche auf einzelne Monate bezogene Gleichbehandlungsberechnung wurde sowohl vom Bf. als auch vom Finanzamt vorgenommen und im Hinblick auf die monatsbezogene Berechnung vom BFG anerkannt.

Berechnung der Quoten

Der Geschäftsführer haftet für nicht entrichtete Abgaben der Gesellschaft auch dann, wenn die zur Verfügung stehenden Mittel zur Entrichtung aller Verbindlichkeiten der Gesellschaft nicht ausreichen, es sei denn, er weist nach, dass diese Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet wurden. Widrigfalls haftet der Geschäftsführer für die in Haftung gezogene Abgabe zur Gänze (VwGH 9.8.2001, 98/16/0348).

Auf dem Vertreter lastet auch die Verpflichtung zur Errechnung einer entsprechenden Quote und des Betrages, der bei anteilmäßiger Befriedigung der Forderungen der Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre (VwGH 18.3.2013, 2011/16/0184).

Die Pflicht der Gesellschaft zur Abgabenentrichtung endet erst mit deren Abstattung. Die Gesellschaft bleibt verpflichtet, Abgabenschuldigkeiten, mit deren Abfuhr oder Einzahlung sie in Rückstand geraten ist, zu erfüllen (VwGH 27.02.2008, 2005/13/0094).

Der Berechnung, in welchem Ausmaß die Finanzamts-Verbindlichkeiten entrichtet wurden, sind daher nicht nur die im jeweiligen Monat fälligen Abgaben, sondern auch die fälligen Rückstände zu Grunde zu legen.

Im vorliegenden Fall wurden die Finanzamts-Verbindlichkeiten der G.GmbH im Juli 2013 im Ausmaß von 29,57% und im August 2013 im Ausmaß von 3,56% entrichtet.

Die Abgabenverbindlichkeiten wurden daher im Juli 2013 gegenüber den übrigen Verbindlichkeiten um 9,09% und im August 2013 um 21,09% schlechter behandelt als die übrigen Verbindlichkeiten. Der Bf. haftet für diesen Quotenschaden im Ausmaß von 9,09% im Juli und im Ausmaß von 21,09% im August.

Ermessen

Nach Lehre und Rechtsprechung ist die Heranziehung zur Haftung in das Ermessen der Abgabenbehörde gestellt, wobei die Ermessensentscheidung im Sinne des § 20 BAO innerhalb der vom Gesetz gezogenen Grenzen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen ist. Dem Gesetzesbegriff "Billigkeit" ist dabei die Bedeutung "berechtigte Interessen der Partei", dem Gesetzesbegriff "Zweckmäßigkeit" die Bedeutung "öffentliches Anliegen an der Einbringung der Abgaben" beizumessen. Von einer ermessenswidrigen Inanspruchnahme wird vor allem dann gesprochen, wenn die Abgabenschuld vom Hauptschuldner ohne Gefährdung und ohne Schwierigkeit rasch eingebracht werden kann.

Die Geltendmachung der Haftung stellt die letzte Möglichkeit zur Durchsetzung des Abgabenanspruches dar. Aus dem auf die Hereinbringung der Abgabenschuld beim Haftenden gerichteten Besicherungszweck der Haftungsnorm folgt, dass die Geltendmachung der Haftung in der Regel dann ermessenskonform ist, wenn die betreffende Abgabe beim Primärschuldner uneinbringlich ist.

Da der Abgabenausfall auf ein Verschulden des Bf. zurückzuführen ist, ist den Zweckmäßigkeitsgründen gegenüber den berechtigten Interessen des Bf. der Vorrang einzuräumen.

Im Übrigen ist eine Einbringlichmachung bei der Primärschuldnerin unzweifelhaft nicht gegeben, weshalb nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes die Frage der Einbringlichkeit der Haftungsschuld beim Haftenden von der Abgabenbehörde bei ihren Zweckmäßigkeitsüberlegungen vernachlässigt werden kann (VwGH 16.12.1999, 97/16/0006).

Schlechte wirtschaftliche Verhältnisse des Haftenden stehen der Geltendmachung der Haftung daher nicht entgegen; ob die Haftungsschuld bei ihm einbringlich ist, ist nicht zu prüfen.

Die Heranziehung des Bf. zur Haftung aus Zweckmäßigkeitsüberlegungen ist daher nicht zu beanstanden.

Zulässigkeit einer Revision

Die Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nicht zulässig, weil die Entscheidung zur Gänze der umfangreichen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes zu Haftungen nach § 9 BAO folgt (siehe die zitierten Erkenntnissese).

Graz, am 25. April 2016