

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch R über die Beschwerde des NN, Adresse, vertreten durch V, Adresse, vom 02.03.2017 gegen den Bescheid des Finanzamtes Bruck Eisenstadt Oberwart vom 30.01.2017, Abgabekontonummer nn, betreffend Haftung gemäß § 9 BAO nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Der angefochtene Bescheid wird gemäß § 279 Abs. 1 BAO abgeändert.

Der Beschwerdeführer wird gemäß § 9 BAO zur Haftung für folgende Abgaben der NN.GmbH herangezogen:

	Fälligkeit	Betrag in Euro
Umsatzsteuer 01/2013	15.03.2013	301,11
Umsatzsteuer 02/2013	15.04.2013	10.307,41
Umsatzsteuer 03/2013	15.05.2013	3.700,17
Lohnsteuer 01/2013	15.02.2013	2.209,06
Dienstgeberbeitrag 01/2013	15.02.2013	824,17
Zuschlag zum DB 01/2013	15.02.2013	73,26
Lohnsteuer 03/2013	15.04.2013	3.032,85
Dienstgeberbeitrag 03/2013	15.04.2013	1.111,05
Zuschlag zum DB 03/2013	15.04.2013	87,00
Lohnsteuer 04/2013	15.05.2013	1.493,73

Dienstgeberbeitrag 04/2013	15.05.2013	907,60
Zuschlag zum DB 04/2013	15.05.2013	80,67
Kammerumlage 10-12/2012	15.02.2013	76,80
Umsatzsteuer 08/2014	15.10.2014	2.426,59
Dienstgeberbeitrag 09/2014	15.10.2014	742,06
Zuschlag zum DB 09/2014	15.10.2014	75,19
gesamt		27.448,72

Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (Bf.) war seit Errichtung der NN.GmbH im Jahr X deren Gesellschafter und Geschäftsführer; seit dem Jahr 2009 war der Bf. alleiniger handelsrechtlicher Geschäftsführer (Firmenbuch FN FN).

Mit dem Beschluss des Landesgerichtes L vom 2013 wurde über die NN.GmbH ein Sanierungsverfahren eröffnet, das nach der rechtskräftigen Bestätigung des Sanierungsplanes aufgehoben wurde (Beschluss vom 2013).

Mit dem Generalversammlungsbeschluss vom 2013 wurde die Fortsetzung der Gesellschaft beschlossen.

Mit dem Beschluss des Landesgerichtes vom 2014 wurde über die Gesellschaft das Konkursverfahren eröffnet und die Gesellschaft aufgelöst.

Im Vorhalt vom 06.06.2016 teilte das Finanzamt dem Bf. mit, am Abgabenkonto der Gesellschaft hafteten Abgaben in der Höhe von 62.566,18 Euro unberichtigt aus. Die Abgaben seien auf Grund der Aktenlage bei der Gesellschaft uneinbringlich.

Dem Bf. sei als geschäftsführenden Vertreter die Wahrnehmung der abgabenrechtlichen Verpflichtungen der Vertretenen oblegen.

Sofern die Gesellschaft bereits zu den jeweiligen Fälligkeitstagen der Abgaben nicht mehr über ausreichend liquide Mittel zur (vollen) Bezahlung aller Verbindlichkeiten verfügt habe, werde der Bf. ersucht, dies durch eine Auflistung sämtlicher Gläubiger mit zum Zeitpunkt der Abgabefälligkeiten gleichzeitig oder früher fällig gewordenen Forderungen darzulegen. In dieser Aufstellung seien alle Gläubiger der Gesellschaft sowie die auf die einzelnen Verbindlichkeiten geleisteten Zahlungen den verfügbar gewesenen liquiden Mitteln gegenüber zu stellen.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtes obliege es dem Bf. als Vertreter Nachweise dafür zu erbringen, wieviel Zahlungsmittel zur Verfügung gestanden und in welchem Ausmaß die anderen Gläubiger befriedigt worden seien. Im Fall der Nichterbringung der Nachweise gehe das Finanzamt davon aus, dass der Bf. die ihm obliegende Verpflichtung zur Entrichtung der Abgaben aus den verwalteten Mitteln schuldhaft verletzt habe und diese Pflichtverletzung für den Abgabenausfall bei der Gesellschaft ursächlich sei.

Auf dem Vertreter laste auch die Verpflichtung zur Errechnung einer entsprechenden Quote und des Betrages, der bei anteilmäßiger Befriedigung der Forderungen der Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre. Eine Betrachtung der Gläubigergleichbehandlung habe zum jeweiligen Fälligkeitszeitpunkt zu erfolgen.

Eine Ausnahme vom Gleichbehandlungsgrundsatz bestehe für die Lohnsteuer (VwGH 16.02.2000, 95/15/0046).

Der Bf. wurde aufgefordert, die Formulare EV6 und EV7 vollständig auszufüllen sowie bekannt zu geben, ob Forderungen an Banken oder an andere Gläubiger abgetreten wurden.

In der Stellungnahme vom 06.07.2016 führte der Bf. durch seinen Vertreter aus, die Abgabenbehörde sei im Vorfeld der Insolvenzverfahren nicht schlechter als andere Insolvenzgläubiger gestellt worden.

Der Bf. habe ungesäumt den Insolvenzeröffnungsantrag gestellt, weil die Zahlungsunfähigkeit der Gesellschaft einerseits durch größere Forderungsausfälle aus Bauvorhaben eingetreten sei und andererseits Ratenzahlungsvereinbarungen mit dem Finanzamt kurz vor der Eröffnung des Insolvenzverfahrens ausgelaufen seien. Durch die Ratenzahlungen seien die der Abgabenbehörde zugeflossenen Beträge anderen Insolvenzgläubigern nicht zu Gute gekommen.

Im maßgeblichen Zeitraum habe die GmbH über Betriebsvermögen mit einem Liquidationswert von 20.140 Euro verfügt. Dem Erstbericht des bestellten Insolvenzverwalters und der per 30.04.2013 erstellten Saldenliste könne entnommen werden, dass die GmbH des Weiteren über offene Forderungen aus Lieferungen und Leistungen von rund 99.000 Euro verfügt habe. Ein erheblicher Teil der offenen Forderungen habe wegen des Konkurses der Z.GmbH nicht eingebracht werden können.

Der Insolvenzverwalter sei davon ausgegangen, dass ein Liquidationskonkurs eine Quote von maximal 10% (aus damaliger Sicht) bringen würde. Dies sei umso nachvollziehbarer, als während des Insolvenzverfahrens zu berücksichtigende Insolvenzforderungen von 628.578,73 Euro angemeldet worden seien. Das Betriebsmittelkonto der GmbH sei per 30.04.2013 negativ gewesen. Dies sei während des maßgeblichen Zeitraumes 2013 durchwegs der Fall gewesen. Der GmbH zuzuordnende Sparbücher seien zugunsten einer Bank anfechtungsfest verpfändet gewesen und hätten für die Tilgung von Verbindlichkeiten nicht verwendet werden dürfen.

Die in Haftung gezogenen Abgaben des ersten Quartals und April 2013 hätten zu keiner Zeit mit einer mehr als einstelligen Quote bedient werden können.

Die im Rahmen der Ratenzahlung der Abgabenbehörde zugeflossenen Beträge hätten indes eine Besserstellung der Republik Österreich im Verhältnis zu anderen Insolvenzgläubigern im ersten Quartal und April 2013 mit sich gebracht.

Eine Haftung des Bf. für diese Abgabenverbindlichkeiten komme daher auch aus diesem Grund nicht in Betracht.

Auch für die in Haftung gezogenen Abgaben der Monate August und September 2014 gelte Ähnliches. Der am 2014 eröffnete Konkurs sei noch anhängig. Im Oktober 2014 habe die GmbH überhaupt keine Zahlungen an irgendwelche Insolvenzgläubiger mehr vorgenommen. Zu diesem Zeitpunkt sei die Konkurseröffnung bereits im Raum gestanden. Jede Zahlung der nun in Haftung gezogenen Abgaben für die Monate 08 und 09/2014 hätte daher zu einer Begünstigung der Abgabenbehörde geführt, die vom Bf. aber nicht hätte verlangt werden können.

Auch für diese Abgaben komme eine Haftung des Bf. daher nicht in Betracht. Es werde der Antrag gestellt, bescheidmäßig festzustellen, dass den Bf. eine Haftung hinsichtlich der im Vorhalt angeführten Abgaben nicht treffe.

Mit dem Haftungsbescheid vom 30.01.2017 wurde der Bf. gemäß § 9 BAO zur Haftung für Abgabenschuldigkeiten (Umsatzsteuer 01-03/2013, Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 01,03,04/2013, Kammerumlage 10-12/2012, Umsatzsteuer 08/2014, Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 09/2014) der NN.GmbH im Gesamtausmaß von 33.776,89 Euro herangezogen.

Begründend wurde ausgeführt, die Zahlungserleichterungsbewilligungen vom 15.02.2013 und 15.04.2013 seien nicht eingehalten worden, weshalb ein Verschulden am Abgabenausfall vorliege. Es sei keine konkrete Berechnung einer Quote oder eines Betrages vorgelegt worden, der bei anteilmäßiger Befriedigung der Forderungen der Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre. Der Hinweis auf die Bewilligung einer Zahlungserleichterung sei darüber hinaus zu pauschal dargestellt.

Die vorgelegten Unterlagen seien nicht geeignet, den Nachweis der Gläubigergleichbehandlung zu erbringen, da daraus nicht hervorgehe, in welcher Höhe Mittel zur Verfügung standen und wie diese verwendet wurden.

Gegen den Bescheid brachte der Bf. durch seinen Vertreter am 02.03.2017 das Rechtsmittel der Beschwerde ein.

Der Bescheid leide aus folgenden Gründen an einer Rechtswidrigkeit in Folge Verletzung von Verfahrensvorschriften:

Der angefochtene Bescheid befasst sich nämlich mit dem Vortrag des Beschwerdeführers in seiner Stellungnahme vom 06.07.2016 nur im Rahmen einer Scheinbegründung.

- *Die Behörde geht zwar darauf ein, dass die vom Beschwerdeführer schon im Rahmen der Vorhaltsbeantwortung ins Treffen geführten Ratenvereinbarungen durch die spätere Schuldnerin nicht eingehalten worden seien. Die Behörde trifft allerdings keinerlei Feststellungen dazu, welche Beträge der Abgabenbehörde tatsächlich im Rahmen der Ratenzahlungsvereinbarungen zugeflossen waren. Darauf wäre durch die Behörde durchaus konkret einzugehen gewesen, zumal diese Feststellung schon durch einen Blick auf das der Behörde jederzeit zur Verfügung stehende Abgabenkonto der oben genannten Gesellschaft getroffen hätte werden können und keiner weitwendigen Ermittlungstätigkeit bedurft hätte.*

*Dabei hätte die erstinstanzliche Behörde (etwa für die in Haftung gezogenen Abgaben des Jahres 2013) die im Beurteilungszeitraum - der mit der Fälligkeit der ältesten am Ende jenes Zeitraumes noch offenen Beitragsverbindlichkeit, d.h. dem 15.02.2013 beginnt und mit der Insolvenzverfahrenseröffnung am 2013 endet - durchaus erhebliche **Zahlungen der späteren Schuldnerin** (teils durch Einzahlung, teils durch Verrechnungsweisung) in einer Gesamthöhe von **€ 29.795,17** vorfinden können.*

***Im maßgeblichen Zeitraum des Jahres 2014** von 15.10.2014 bis zur zweiten Insolvenzverfahrenseröffnung am 2014 sind zwar nur **€ 223,80 an Zuflüssen** ersichtlich, allerdings übergeht die Behörde in diesem Zusammenhang wieder die relevante Einlassung des Beschwerdeführers, dass in diesen letzten zweieinhalb Wochen vor Insolvenzverfahrenseröffnung so gut wie keine Zahlungen von der insolventen Gesellschaft mehr vorgenommen wurden, sodass es zum Nachteil der Abgabengläubigerin auch zu keiner Gläubigergleichbehandlung kam.*

- *Der angefochtene Bescheid meint in seiner Begründung des Weiteren, es sei keine konkrete Errechnung einer entsprechenden Quote bzw. eines Betrages vorgelegt worden und die im Zuge der Stellungnahme eingebrachten Unterlagen seien nicht geeignet gewesen, den Nachweis der Gläubigergleichbehandlung zu erbringen, da daraus nicht hervorgegangen sei, in welcher Höhe die vorhandenen Mittel zur Verfügung standen und wie sie verwendet wurden.*

Diese Bescheidbegründung erkennt allerdings, dass der Beschwerdeführer durchaus aussagekräftige Unterlagen über die Liquiditäts- und Vermögenssituation der von ihm geführten Gesellschaft vorgelegt bzw. angeboten hat.

Der als Beilage ./E vorgelegten Saldenliste lässt sich entnehmen, dass die Verbindlichkeiten der späteren Schuldnerin aus Lieferungen und Leistungen im Schnitt zwischen € 250.000,00 und € 260.000,00 lagen. Das galt für den Zeitraum Jänner 2013 bis inklusive April 2013 und darüber hinaus bis zur Konkurseröffnung.

Das Konto der Schuldnerin bei der Bank1 mit der Konto-Nr. nn war durchwegs negativ, wies es doch anfangs des Jahres 2013 einen Negativsaldo von € 132.625,07 und per 30.04.2013 einen Saldo von € 81.353,32 aus.

Im Übrigen hat der Beschwerdeführer für den Fall, dass die Abgabenbehörde diese Angaben in Zweifel ziehen sollte, ausdrücklich angeboten, entsprechende Kontoauszüge zur Verfügung zu stellen.

Von diesem Angebot hat die Behörde keinen Gebrauch gemacht.

- In seiner Stellungnahme hat der Beschwerdeführer dargelegt, warum auch die vom Insolvenzverwalter aus Anlass des Insolvenzverfahrens vertretene Ansicht, eine Liquidation des schuldnerischen Vermögens hätte bestenfalls eine fünf bis 10%ige Quote erbracht, auch für die Monate Jänner bis April 2013 durchaus vertretbar war.*

Die qualifizierte Mitwirkungspflicht des Vertreters, den Betrag, der bei Gläubigergleichbehandlung zu entrichtenden Abgaben und zur Errechnung einer entsprechenden Quote nachzuweisen, bedeutet nicht, dass die Behörde von jeder Ermittlungspflicht entbunden wäre; entspricht der Vertreter der Gesellschaft nämlich seiner Obliegenheit, das Nötige an Behauptung und Beweisanbot zu seiner Entlastung darzutun, dann liegt es an der Behörde, erforderlichenfalls Präzisierungen und Beweise vom Vertreter abzufordern, jedenfalls aber konkrete Feststellungen über die von ihm angebotenen Entlastungsbehauptungen zu treffen (VwGH 02.07.2015, 2013/16/0220; VwGH 18.03.2013, 2011/16/0187).

Die vom Beschwerdeführer bereits mit der Stellungnahme vorgelegten Unterlagen und die von ihm angebotenen Beweismittel waren und wären jedenfalls in der Lage gewesen, die vom Beschwerdeführer vertretene Ansicht, eine maximal 5 bis 10%ige Quote sei zu den Fälligkeitszeitpunkten der nun in Haftung gezogenen Abgaben das maximal Erwartbare gewesen, darzutun.

Dabei ist der Beschwerdeführer bei seiner Quotenermittlung nicht nur auf den Umstand des im Überziehungsbereich befindlichen Betriebsmittelkontos bei der vorgenannten Raiffeisenbank eingegangen, sondern hat auch das kurzfristig verwertbare Vermögen bei der Liquiditätsermittlung mit den vom im Insolvenzverfahren beigezogenen Sachverständigen ermittelten Liquidationswerten herangezogen.

Wenn der Behörde diese Angaben daher nicht ausreichend erschienen, hätte sie den Beschwerdeführer jedenfalls zur Präzisierung und Vorlage weiterer Beweise auffordern müssen, weil sonst konkrete Feststellungen über die vom Beschwerdeführer angebotenen Entlastungsbehauptungen kaum möglich waren.

Tatsache ist, dass sich solche Feststellungen auch gar nicht im angefochtenen Bescheid finden, sondern dem Beschwerdeführer nur lapidar vorgehalten wird, dass seine Quotenberechnungen zu wenig genau seien und die von ihm vorgelegten Unterlagen nicht ausreichen würden, um seine Standpunkte darzutun.

Das völlig fehlende Ermittlungsverfahren der erstinstanzlichen Abgabenbehörde belastet den angefochtenen Bescheid aber mit Rechtswidrigkeit in Folge der Verletzung von Verfahrensvorschriften.

Der Beschwerdeführer wird im Recht auf Durchführung eines gesetzmäßigen Ermittlungsverfahrens durch die Abgabenbehörde verletzt.

Der Bescheid sei aber auch inhaltlich rechtswidrig:

- Soweit der Haftungsbescheid gegenüber dem Beschwerdeführer die Kammerumlage 10-12/2012, die U für die Monate 1-3/2013, und L, DB und DZ für die Monate 1, 3 und 4 2013 in einer Gesamthöhe von 21.967,08 geltend macht, wird von der erstinstanzlichen Behörde wie selbstverständlich übergangen, dass im Zeitraum vom 15.02.2013 bis zum 2013 Abgaben in einer Gesamthöhe von € 60.892,70 fällig wurden .

Es handelt sich dabei um die Summe der auf dem der Beschwerde beigefügten Steuerkonto zwischen dem 15.02.2013 und dem 10.06.2013 als fällig eingebuchten Abgaben der späteren Schuldnerin.

Mit Blick auf die der Abgabenbehörde zugeflossenen Tilgungen in Höhe von € 29.795,17 ergibt sich im Beurteilungszeitraum eine **Abgabenzahlungsquote** von **48,9306 %**.

Beweis: Kopie des Steuerkontos der NN.GmbH, dort vor allem die im Zeitraum 15.02.2013 und 10.06.2013 als fällig eingebuchten Abgaben und die daraus ersichtlichen Zahlungen der späteren Schuldnerin (Beschwerdebeilage ./1).

Alleine aus einer Betrachtung der schon der erstinstanzlichen Behörde vorgelegten Saldenliste der Schuldnerin per 30.04.2013, die etwa Eingangssalden für die Verbindlichkeiten der Schuldnerin gegenüber ihren Banken in Höhe von € 132.625,07 und € 7.806,29 und Verbindlichkeiten der Schuldnerin gegenüber ihren Lieferanten in Höhe von € 253.435,44 auswies und einem Vergleich mit den im Insolvenzverfahren angemeldeten € 628.578,73 (auch die Urkunden aus dem Insolvenzverfahren wurden der Behörde vorgelegt) ist ersichtlich, dass die **allgemeine Zahlungsquote**, das heißt die Summe der Zahlungen auf alle fälligen Verbindlichkeiten im Beurteilungszeitraum natürlich **niemals die oben genannte Abgabenzahlungsquote von über 48% erreicht hatte**.

Vielmehr zeigen die nun für das Bundesfinanzgericht vorgelegten Saldenlisten der maßgeblichen Monate des Jahres 2013, dass die Verbindlichkeiten aus Lieferungen

und Leistungen immer weiter anstiegen und die Salden der Bankverbindlichkeiten dem gegenüber nahezu unverändert blieben. Vorsorglich werden aber auch Verdichtungen der Bankkonten der späteren Schuldnerin und der Kassa der Schuldnerin für den maßgeblichen Zeitraum vorgelegt.

Aus einer Zusammenschau dieser Unterlagen ergibt sich, dass sich die vom Beschwerdeführer schon in I. Instanz vertretene Ansicht, die Abgabengläubigerin sei im maßgeblichen Zeitraum des Jahres 2013 besser gestellt gewesen als andere Insolvenzgläubiger, als zutreffend erweist.

Beweis: PV des Beschwerdeführers; Steuerkonto (Beschwerdebeilage ./1); Saldenliste der Schuldnerin für 01/2013 (Beschwerdebeilage ./2); Saldenliste der Schuldnerin für 02/2013 (Beschwerdebeilage ./3); Saldenliste der Schuldnerin für 03/2013 (Beschwerdebeilage ./4); Saldenliste der Schuldnerin für 04/2013 (Beschwerdebeilage ./5); Stellungnahme des Insolvenzverwalters zum Sanierungsplan im Verfahren k des Landesgerichtes LG (Beschwerdebeilage ./6); Kassaverdichtung des Jahres 2013 (Beschwerdebeilage ./7); Kontoauszüge des Bank Bank1- und des Bank2-Kontos der späteren Schuldnerin für 2013 (Beilage ./8); erforderlichenfalls einzuholendes Sachverständigengutachten aus dem Buchfache.

Da die Differenz aus der Subtraktion der Abgabenzahlungsquote von der allgemeinen Zahlungsquote angesichts der obigen Ausführungen nur negativ sein kann, entfällt jede Haftung des Beschwerdeführers, weil - darauf muss noch einmal hingewiesen werden - die Abgabengläubigerin besser gestellt wurde als andere Insolvenzgläubiger.

- Im Übrigen wird im angefochtenen Bescheid allerdings auch nicht darauf eingegangen, dass die Insolvenzgläubiger aufgrund des am 21.08.2013 angenommenen und in der Folge rechtskräftig bestätigten Sanierungsplanes aus dem ersten Insolvenzverfahren zunächst eine 7%ige Barquote und dann eine weitere 6,5%ige Quote durch die Schuldnerin erhielten. Das gilt wohl auch für die Abgabengläubigerin. Inwiefern sanierungsplangemäße Zahlungen auf die in Haftung gezogenen Abgabenverbindlichkeiten angerechnet wurden, lässt sich nicht feststellen.*

Auch das indes belastet den angefochtenen Bescheid mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit, weil solche Zahlungen der Schuldnerin freilich den Haftungsbetrag mindern.

- Der **Beurteilungszeitraum** im Jahr 2014 für die Haftung gezogenen Abgaben U 8/2014 und L, DB und DZ 9/2014 reicht **von 15.10.2014 bis zum 2014**.*

Per 30.09.2014 betrugen die maßgeblichen Verbindlichkeiten gegenüber Lieferanten, Banken und auch öffentlich rechtlichen Gläubigern rund € 200.000,00. Per Konkurseröffnung kann dann allerdings noch die nicht bezahlten Löhne für den Monat Oktober 2014 und die darauf entfallenden Abgaben- und Sozialversicherungsbeiträge dazu, sodass zuletzt € 360.107,13, die auch anerkannt wurden, angemeldet wurden.

Die allgemeine Schuldtilgungsquote in den zweieinhalb Wochen zwischen der Fälligkeit der in Haftung gezogenen Abgaben und der Insolvenzverfahrenseröffnung geht gegen null. Das gilt auch für die Abgabenzahlungsquote.

Auch für die Abgaben des Jahres 2014 kommt eine Haftung des Beschwerdeführers insofern nicht in Betracht.

- *Soweit im Weiteren haftungspflichtige, nicht einbringliche und angemeldete Abgabenschuldigkeiten aus dem Insolvenzverfahren vor dem Landesgericht L zur Zahl k mit einer Gesamthöhe von € 11.809,81 geltend gemacht werden, ist diesen Abgaben aus den identen Zeiträumen das obige entgegenzuhalten. Auch hier gilt für die Abgaben des Jahres 2013, dass die Abgabengläubigerin vor dem ersten Insolvenzverfahren besser behandelt wurde als die anderen Insolvenzgläubiger.*

Für die zweieinhalb Wochen vor dem zweiten Insolvenzverfahren gilt, dass kein Unterschied zwischen der Abgabentilgungs- und der allgemeinen Schuldentilgungsquote besteht, weil beide gegen null gehen.

Beweis: Saldenliste der Schuldnerin für 09/2014; wie bisher.

Der Bf. beantragte, von der Erlassung einer Beschwerdeentscheidung abzusehen, eine mündliche Verhandlung anzuberaumen und den angefochtenen Bescheid ersatzlos zu beheben.

Die belangte Behörde legte die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht im April 2017 zur Entscheidung vor.

In der Stellungnahme zur Direktvorlage vom 19.04.2017 führte das Finanzamt aus, dem Bf. seien auf seine Ersuchen vom 13.11.2012, 13.02.2013 und 11.04.2013 Ratenzahlungen bewilligt worden. Beim ersten Ansuchen sei die erste Rate über 6.288,03 Euro am 16.11.2012 erfüllt worden; die zweite fällige Rate sei nicht entrichtet worden, weshalb Terminverlust eingetreten sei. Beim zweiten Ansuchen sei die am 25.03.2013 fällige Rate in der Höhe von 11.112,34 Euro durch eine Saldozahlung von 6.000 Euro nur teilweise entrichtet worden, weshalb wieder Terminverlust eingetreten sei. Bei der dritten bewilligten Zahlungserleichterung sei bereits die erste fällige Rate nicht entrichtet worden.

Die vom Bf. behaupteten Ratenzahlungen in der Gesamthöhe von 29.795,17 Euro seien nach der Aktenlage nicht nachvollziehbar. Weitere Zahlungserleichterungen habe es nicht gegeben.

Die angeführten Zahlungen hätten im Zeitpunkt der Erstellung des Haftungsbescheides auch nicht den Zahlungen an andere Gläubiger zur Errechnung einer anteiligen Befriedigungsquote gegenüber gestellt werden können.

Hinsichtlich der am 15.10.2014 fälligen Abgaben könnten den vorgelegten Unterlagen keine Nachweise der Gläubigergleichbehandlung entnommen werden. Darauf hinzuweisen sei, dass der Grundsatz der Gläubigergleichbehandlung sich auch auf Zahlungen beziehe, die zur Aufrechterhaltung des Geschäftsbetriebes erforderlich seien.

Die Stellungnahme und Verantwortung des Bf. ginge über die bloße Behauptung der Beachtung des Gleichbehandlungsgebotes nicht hinaus. Das Finanzamt habe im Vorhalt vom 06.06.2016 ausdrücklich gefordert, die anteilige Verwendung der vorhandenen Mittel durch geeignete Unterlagen nachzuweisen. Eine solche Darstellung sei in der Stellungnahme vom 06.07.2016 unterlassen worden.

Auch aus dem Argument, dass das Konto der Gesellschaft durchwegs negativ war, lasse sich keine quotenmäßige Befriedigung aller Gläubiger gewinnen. Das Finanzamt habe sich nicht veranlasst gesehen, weitere Konkretisierungsvorhalte zu erlassen.

Die Sanierungsquoten seien bei der Berechnung der Haftungsbeträge berücksichtigt worden.

Die Masseverwalterin im Konkursverfahren der NN.GmbH, M, teilte auf Anfrage mit, dass es auf Grund laufender Forderungsbetreibungen zu einer weiteren Quotenausschüttung in der Höhe von maximal 10% kommen werde.

In der mündlichen Verhandlung führte der Vertreter des Bf. aus, alle vorhandenen Nachweise für die Gleichbehandlungsberechnung seien vorgelegt worden. Ein rechnerischer Nachweis im Sinne des Vorhaltes des Finanzamtes vom 06.06.2013 könne vom Bf. nicht erbracht werden.

Die Vertreterin des Finanzamtes sowie der Vertreter des Bf. beantragten, der Beschwerde im Sinne einer Neuberechnung der Haftungsbeträge teilweise stattzugeben.

Das Bundesfinanzgericht hat über die Beschwerde 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 eingebracht 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.

Vertreterstellung

Unbestritten ist, dass der Bf. im haftungsrelevanten Zeitraum Februar 2013 bis Oktober 2014 alleiniger handelsrechtlicher Geschäftsführer der NN.GmbH war. Zu seinen Pflichten gehörte es daher, den abgabenrechtlichen Verpflichtungen der Gesellschaft nachzukommen und für die Entrichtung der Abgaben aus den verwalteten Mitteln Sorge zu tragen (VwGH 10.11.1993, 91/13/0181).

Uneinbringlichkeit der Abgaben

Die Haftung nach § 9 BAO ist eine Ausfallhaftung und setzt die objektive Uneinbringlichkeit der betreffenden Abgaben im Zeitpunkt der Inanspruchnahme des Haftenden voraus (VwGH 22.09.1999, 96/15/0049).

Über die Primärschuldnerin wurde am 2014 das Konkursverfahren eröffnet und im Jahr 2016 eine Zwischenverteilungsquote in der Höhe von 16% ausbezahlt.

Nach Auskunft der Masseverwalterin ist mit einer weiteren Quote zwischen Null und maximal 10% zu rechnen.

Bei den über diese Quote hinausgehenden Abgabenschuldigkeiten der Gesellschaft steht die objektive Uneinbringlichkeit zweifelsfrei fest, da deren (auch nur teilweise) Einbringlichmachung bei der infolge der Eröffnung des Konkursverfahrens aufgelösten Gesellschaft ausgeschlossen ist.

Höhe der Haftungsbeträge

Der Einwand in der Beschwerde, bei den Haftungsbeträgen seien die Quotenzahlungen von 7,5 bzw. 6% im Zuge des im Jahr 2013 abgeführten Sanierungsverfahrens nicht berücksichtigt worden, besteht nach der Aktenlage zu Recht.

Die Berechnung der Haftungsbeträge erfolgte daher unter Berücksichtigung einer 13,5%igen Quote für die vor Eröffnung des Sanierungsverfahrens aushaftenden Abgaben (Rückstandsaufgliederung des Abgabekontos vom 2013) sowie unter Berücksichtigung einer höchstmöglichen 26%igen Quote auf die im Zeitpunkt der Konkurseröffnung fälligen Abgaben. Die Haftungssumme beläuft sich auf insgesamt 27.448,72 Euro (Aufgliederung siehe Beilage 2 der Niederschrift der mündlichen Verhandlung vom 27.07.2017). Gegen diese Berechnung wurde seitens der Verfahrensparteien kein Einwand erhoben.

Schuldhafte Pflichtverletzung und Beweislast

Die Pflicht des Vertreters, die vom Vertretenen geschuldeten Abgaben zu entrichten, besteht nur insoweit, als hierfür liquide Mittel vorhanden sind. Wird eine Abgabe nicht entrichtet, weil der Vertretene überhaupt keine liquiden Mittel zur Verfügung hatte, so verletzt der Vertreter keine abgabenrechtliche Pflicht (VwGH 07.12.2000, 2000/16/0601).

Dass die Gesellschaft im haftungsgegenständlichen Zeitraum über keine liquiden Mittel verfügt hat, wurde nicht vorgebracht.

Dies gilt auch für den Haftungszeitraum Oktober 2014. Auch wenn der Bf. vorbringt, die allgemeine Schuldtilgungsquote gehe in diesem Monat gegen Null, steht fest, dass der Betrieb aufrecht war und daher Zahlungen zur Aufrechterhaltung des Geschäftsbetriebes geleistet werden mussten. Diese Zahlungen sind bei der Berechnung der Gläubigergleichbehandlung mit einzubeziehen. Im Übrigen ist nicht bekannt, in welcher Höhe dem Bf. liquide Mittel zur Verfügung standen. Unterlagen wurden nicht vorgelegt; die vorgelegte Saldenliste für September 2014 ist in diesem Zusammenhang nicht relevant.

Reichen die liquiden Mittel des Vertretenen nicht aus, die offenen Schuldigkeiten zur Gänze zu entrichten, so ist der Vertreter grundsätzlich zur Befriedigung der Schulden im gleichen Verhältnis (anteilig) verpflichtet (Gleichbehandlungsgrundsatz); die Gleichbehandlung sämtlicher Gläubiger bezieht sich auf die jeweiligen Fälligkeitszeitpunkte einerseits und das Vorhandensein liquider Mittel andererseits (vgl. VwGH 29.01.2004, 2000/15/0168).

Der Nachweis, welcher Betrag bei Gleichbehandlung sämtlicher Gläubiger an die Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre, obliegt dem Vertreter. Vermag er nachzuweisen, welcher Betrag bei anteilmäßiger Befriedigung der Forderungen an die Abgabenbehörde abzuführen gewesen wäre, so haftet er nur für die Differenz zwischen diesem und der tatsächlich erfolgten Zahlung. Wird dieser Nachweis nicht angetreten, kann dem Vertreter die uneinbringliche Abgabe zur Gänze vorgeschrieben werden (VwGH 22.09.1999, 96/15/0049).

Der Bf. wurde mit dem Vorhalt vom 06.06.2016 aufgefordert, eine Auflistung sämtlicher Gläubiger im Zeitpunkt der Abgabefälligkeiten, die auf die einzelnen Verbindlichkeiten geleisteten Zahlungen sowie die zur Verfügung gestandenen liquiden Mittel vorzulegen.

Die Vorlage von Unterlagen des Sanierungsverfahrens trägt dieser Aufforderung ebenso wenig Rechnung wie die Behauptung, die Abgabenbehörde sei durch Zahlungen auf das Abgabekonto der Gesellschaft sogar gegenüber anderen Gläubigern bevorzugt worden, ohne dieses Vorbringen zahlenmäßig zu erläutern. Die pauschale Behauptung der Gleichbehandlung aller Gläubiger bzw. der ohnehin erfolgten Bevorzugung des Abgabengläubigers ohne entsprechenden Nachweis genügt nicht (siehe VwGH 22.9.1999, 96/15/0049).

Die Berechnung der Abgabenzahlungsquote für den gesamten Haftungszeitraum entspricht nicht der ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes betreffend Haftungen nach BAO. Der Verwaltungsgerichtshof hat zuletzt im Erkenntnis vom 24.01.2017, Ra 2015/16/0078, unter Berufung auf seine jahrelange Vorjudikatur

ausgeführt, die Haftung des Vertreters in der Höhe des Quotenschadens setze den Nachweis voraus, welcher Betrag bei Gleichbehandlung sämtlicher Gläubiger - *bezogen auf die jeweiligen Fälligkeitszeitpunkte einerseits und das Vorhandensein liquider Mittel andererseits* - an die Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre.

Im Haftungsbescheid vom 30.01.2017 wies das Finanzamt ebenfalls darauf hin, dass der Bf. in der Stellungnahme zum Haftungsvorhalt zwar die Beachtung des Gleichbehandlungsgrundsatzes behauptet, dies aber in keiner Weise dargestellt und nachgewiesen habe.

Das Angebot, der Abgabenbehörde Unterlagen zur Verfügung zu stellen, ist kein sachbezogenes Vorbringen im Hinblick auf die quotenmäßige Befriedigung des Finanzamtes bzw. anderer Gläubiger. Einer Mitwirkungs- und Offenlegungsfrist wird durch das Anbot auf Vorlage von Unterlagen in keiner Weise nachgekommen. Der Nachweis erfordert eine detaillierte rechnerische Darstellung (VwGH 27.08.2008, 2006/15/0010). Die Vorlage von Saldenlisten bzw. Kontenverdichtungen ersetzt daher nicht die erforderliche Quotenberechnung.

In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass der Bf. zwar Unterlagen über die Zunahme der Verbindlichkeiten der Gesellschaft und über die Höhe der im Konkursverfahren angemeldeten Verbindlichkeiten, zu keiner Zeit aber Unterlagen über die ihm zur Verfügung gestandenen liquiden Mittel vorgelegt hat, weshalb eine Berechnung nicht erfolgen kann.

Der Bf., der auf die Erlassung einer Beschwerdeentscheidung verzichtet hat, wäre daher verpflichtet gewesen, die vom Finanzamt im Vorhalt vom 06.06.2016 geforderten Berechnungen spätestens bis zur mündlichen Verhandlung vorzulegen. In dieser brachte er jedoch vor, er sei nicht im Stande, die erforderlichen rechnerischen Nachweise zu erbringen.

Wird vom Haftungspflichtigen aber nicht konkret dargetan, in welchem betragsmäßigen Ausmaß die Abgabenschulden bei einer gleichmäßigen Bedienung aller Schulden getilgt worden wären, so ist nach der ebenfalls ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes die Haftung im uneingeschränkten Ausmaß die Folge (VwGH 16.12.1999, 97/15/0051).

Im Übrigen begründet es nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ein haftungsrelevantes Verschulden des Vertreters einer Gesellschaft, wenn dieser eine solche Beschränkung seiner Befugnisse in Kauf nimmt, welche die künftige Erfüllung seiner gesetzlichen Verpflichtung dem Abgabengläubiger gegenüber in Frage stellt (zB. VwGH 19.02.2002, 2001/14/0205). Dass daher im vorliegenden Fall Sparbücher zur Absicherung des Kreditkontos der Gesellschaft bei der Bank hinterlegt wurden, ist dem Bf. als schuldhafte Pflichtverletzung anzulasten.

Im Fall des Vorliegens einer schuldhaften Pflichtverletzung spricht nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes eine Vermutung für die Verursachung der Uneinbringlichkeit der Abgaben durch die Pflichtverletzung und den Rechtswidrigkeitszusammenhang. Die Pflichtverletzung ist demnach kausal für die Uneinbringlichkeit (siehe dazu VwGH- Erkenntnisse vom 17.10.2001, 2001/13/0127, und vom 29.05.2001, 2001/14/0006).

Fest steht, dass die pflichtwidrige Nichtentrichtung der im Haftungsbescheid angeführten Abgaben kausal für deren Uneinbringlichkeit ist und dieses pflichtwidrige Verhalten dem Bf. als verantwortlichen Geschäftsführer der Gesellschaft zuzurechnen ist. Von einem Rechtswidrigkeitszusammenhang ist demnach auszugehen.

Ermessen:

§ 20 BAO lautet:

Entscheidungen, die die Abgabenbehörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben (Ermessensentscheidungen), müssen sich in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen.

Wesentliches Ermessenskriterium ist die Vermeidung eines endgültigen Abgabenausfalls. Aus dem auf die Hereinbringung der Abgabenschuld beim Haftenden gerichteten Besicherungszweck der Haftung folgt, dass die Geltendmachung der Haftung in der Regel ermessenskonform ist, wenn die betreffende Abgabe beim Primärschuldner uneinbringlich ist (VwGH 25.06.1990, 89/15/0067).

Es war daher zweckmäßig, den Bf. zur Haftung für jene Abgaben, die aufgrund seines pflichtwidrigen Verhaltens (Nichtabfuhr) bei der Gesellschaft uneinbringlich geworden sind, heranzuziehen.

Zulässigkeit einer 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 Erkenntnis gründet sich auf die oben wieder gegebene ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, weshalb eine Revision nicht zulässig ist.

Graz, am 27. Juli 2017