

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Vorsitzende V, die Richterin Mag. Regine Linder, und die fachkundigen Laienrichter LR, im Beisein der Schriftführerin in der Beschwerdesache Bf., Anschrift, vertreten durch Münzker & Riehs Rechtsanwälte OG, Neubaugasse 8, 1070 Wien, über die Beschwerde vom 15.03.2012 gegen den Bescheid des Finanzamtes Baden Mödling vom 14.02.2012 betreffend Haftung gemäß § 9 BAO nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 29.09.2016 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird insoweit stattgegeben, als die Haftung auf nachstehende Abgaben im Gesamtbetrag von € 80.380,23 eingeschränkt wird:

<i>Abgabe</i>	<i>Betrag</i>
Umsatzsteuer 04/2011	76.004,82
Lohnsteuer 09/2011	778,74
Dienstgeberbeitrag 09/2011	219,77
Umsatzsteuer 08/2011	1.415,39
Umsatzsteuer 09/2011	950,05
Kammerumlage 07-09/2011	131,34
Körperschaftsteuer 10-12/2011	131,34
Lohnsteuer 10/2011	441,21
Dienstgeberbeitrag 10/2011	282,46
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 10/2011	25,11

Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

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

## Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 14. Februar 2012 wurde der Beschwerdeführer (Bf.) gemäß § 9 Abs. 1 BAO iVm § 80 BAO als Geschäftsführer der S-GmbH für Abgaben in der Höhe von € 91.931,98, nämlich

<i>Abgabe</i>	<i>Betrag</i>	<i>Fälligkeit</i>
Umsatzsteuer 04/2011	87.556,57	15. 06. 2011
Lohnsteuer 09/2011	778,74	17. 10. 2011
Dienstgeberbeitrag 09/2011	219,77	17. 10. 2011
Umsatzsteuer 08/2011	1.415,39	17. 10. 2011
Umsatzsteuer 09/2011	950,05	15. 11. 2011
Kammerumlage 07-09/2011	131,34	15. 11. 2011
Körperschaftsteuer 10-12/2011	131,34	15. 11. 2011
Lohnsteuer 10/2011	441,21	15. 11. 2011
Dienstgeberbeitrag 10/2011	282,46	15. 11. 2011
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 10/2011	25,11	15. 11. 2011

zur Haftung herangezogen, da diese durch die schuldhafte Verletzung der ihm als Vertreter der Gesellschaft auferlegten Pflichten nicht hätten eingebracht werden können. Obwohl die Gesellschaft Einnahmen lukriere und Löhne ausbezahlt würden, seien bisher abgesehen von der Reduktion des Rückstandes durch Vorsteuerguthaben keine Zahlungen geleistet worden. Bis dato hätten keine Gründe angeführt werden können, welche den Bf. daran gehindert hätten, die fälligen Abgaben zu bezahlen. Aus diesem Grund könne die Behörde entsprechend der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes eine schuldhafte Pflichtverletzung annehmen. Außerdem bestehe der Verdacht, dass die Abgabeforderungen bei der Verfügung über die vorhandenen Mittel benachteiligt worden seien (sogenanntes Gleichbehandlungsgebot).

\*\*\*\*\*

In der dagegen am 15. März 2012 rechtzeitig eingebrachten Berufung (nunmehr Bescheidbeschwerde) wandte der Bf. ein, dass er mit den ihm frei zur Verfügung stehenden Mitteln alle Gläubiger gleichmäßig befriedigt habe. Es liege daher kein Grund für seine Inanspruchnahme zur Haftung für Abgaben der GmbH vor. Der Bf. habe stets

dafür Sorge getragen, dass alle Abgabenerklärungen für die Gesellschaft fristgerecht eingereicht worden seien.

Der Rückstand auf dem Abgabenkonto der GmbH sei aus dem Nichttätigwerden der Behörde entstanden. Es seien seitens des Finanzamtes die Umsatzsteuervoranmeldungen für die Monate 10/2011 und 12/2011 bis dato nicht gebucht worden. Desweiteres seien die Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2009 und 2010 bis jetzt nicht erlassen worden. Bei erklärungskonformer Verbuchung der Umsatzsteuervoranmeldungen für 10/2011 und 12/2011 sowie der Veranlagung der Umsatzsteuererklärungen 2009 und 2010 ergebe sich ein Guthaben in Höhe von € 102.258,00, welches den Rückstand zur Gänze abdecke. Das Steuerkonto würde dann ein Guthaben in Höhe von € 6.849,00 ausweisen.

Weiters weise der Bf. darauf hin, dass aus der Begründung des Haftungsbescheides nicht zu entnehmen sei, worauf sich die Behauptung der schuldhaften Pflichtverletzung stütze. Aus der Formulierung könnte man vermuten, dass sich die Gesellschaft in finanziellen Schwierigkeiten befinde, was definitiv nicht der Fall sei. Der Vorwurf der schuldhaften Pflichtverletzung sei somit eine unbewiesene Behauptung. Die Gesellschaft sei nicht nur bereit, Zahlungen an das Finanzamt zu leisten, obwohl sie letztendlich eine Forderung gegenüber dem Finanzamt in Höhe des verbleibenden Guthabens geltend machen könne. Das Finanzamt habe somit ohne Rechtsgrundlage den Haftungsbescheid erlassen, der somit rechtswidrig ergangen sei.

Im Falle der Vorlage der Berufung beantragte der Bf. die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung und Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat.

\*\*\*\*\*

Mit Berufungsvorentscheidung vom 26. Juni 2013 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. Dazu wurde ausgeführt, dass der Bf. insbesondere dafür zu sorgen habe, dass die Abgaben aus den Mitteln, die er verwalte, entrichtet würden. Voraussetzung für die Haftungsinanspruchnahme seien eine Abgabensforderung gegen den Vertretenen, die Stellung als Vertreter, die Uneinbringlichkeit der Abgabensforderung, eine Pflichtverletzung des Vertreters, dessen Verschulden an der Pflichtverletzung und die Ursächlichkeit der Pflichtverletzung für die Uneinbringlichkeit.

Für die Haftungsinanspruchnahme sei Voraussetzung die schuldhafte Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten, wobei eine bestimmte Schuldform nicht gefordert sei. Daher liege auch bei leichter Fahrlässigkeit eine schuldhafte Pflichtverletzung vor.

Laut Firmenbuchauszug der S-GmbH sei der Bf. vom Datum-1 bis Datum-2 für die Abfuhr der anfallenden Abgaben verantwortlich gewesen.

Die offenen Abgabenrückstände würden ausschließlich den Zeitraum 2011 betreffen. In seiner Äußerung und Stellungnahme sei im Wesentlichen ausgeführt worden, dass der Bf. mit Gutschriften aus Voranmeldungen rechne und somit die angefallenen Abgaben nicht bezahlen könnte.

Entsprechend der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 19.11.1998, 97/15/0115) sei es im Falle der Uneinbringlichkeit der Abgaben bei der Gesellschaft Sache des Geschäftsführers darzutun, weshalb er nicht Sorge getragen habe, dass die Gesellschaft die anfallenden Abgaben rechtzeitig entrichtet habe, widrigenfalls die Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung annehmen dürfe. In der Regel werde nämlich nur der Geschäftsführer jenen ausreichenden Einblick in die Gebarung der GmbH haben, der ihm entsprechende Behauptungen und Nachweise ermögliche.

Habe der Geschäftsführer Gesellschaftsmittel zur Verfügung gehabt, die zur Befriedigung sämtlicher Schulden der Gesellschaft nicht ausgereicht hätten, so sei er nur dann haftungsfrei, wenn er im Verwaltungsverfahren nachweise, dass er die vorhandenen Mittel zur anteiligen Befriedigung aller Verbindlichkeiten verwendet und somit die Abgabenschulden nicht schlechter behandelt habe. Wenn die Behauptung und Nachweisung des Ausmaßes der quantitativen Unzulänglichkeit der in den Fälligkeitszeitpunkten der Abgaben zur Verfügung stehenden Mittel im Verwaltungsverfahren unterlassen werde, komme eine Beschränkung der Haftung bloß auf einen Teil der uneinbringlichen Abgabenschulden nicht in Betracht.

Dass für die Entrichtung der haftungsgegenständlichen Abgaben keine Mittel zur Verfügung gestanden wären, sei vom Bf. nicht behauptet worden. Wenn er in der Folge Abgaben nicht entrichtete, weil er annehme, dass diese durch Gutschriften abgedeckt werden würden, enthebe ihn das nicht der Haftung für den Fall, dass letztlich keine Deckung erfolge und zu einem späteren Zeitpunkt nicht mehr ausreichend Mittel zur Abdeckung vorhanden seien.

Auch bestimme sich der Zeitpunkt, für den zu beurteilen sei, ob der Vertretene die für die Abgabentrichtung erforderlichen Mittel gehabt habe, nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 28.9.1998, 98/16/0018) danach, wann die Abgaben bei Beachtung der abgabenrechtlichen Vorschriften zu entrichten gewesen wären. Bei Selbstbemessungsabgaben sei nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 10.11.1993, 91/13/0181) somit maßgebend, wann die Abgaben bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung abzuführen gewesen wären.

\*\*\*\*\*

Fristgerecht beantragte der Bf. mit Schreiben vom 1. August 2013 die Vorlage der Berufung (nunmehr Bescheidbeschwerde) zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz (nunmehr durch das Bundesfinanzgericht).

\*\*\*\*\*

In Beantwortung eines Ersuchens des Bundesfinanzgerichtes vom 29. April 2014 teilte das Landesgericht für Strafsachen Wien mit Schreiben vom 3. Juni 2014 mit, dass im gegenständlichen Verfahren zur Sicherung der rechtskräftigen Abschöpfung der Bereicherung der S-GmbH in Höhe von € 4 Mio. eine Beschlagnahme des Kontos derselben bei der BAWAG/PSK mit einem Guthabensstand von rund € 2 Mio. bestehe.

Auf dieses Bankkonto werde sowohl von der M-GmbH als auch von der BAWAG/PSK auf Grund eines behaupteten gültigen Pfandrechts Anspruch erhoben.

\*\*\*\*\*

Auf Grund des Vorhaltes des Bundesfinanzgerichtes zur Stellungnahme zum oben genannten Schreiben des Landesgerichtes für Strafsachen Wien teilte das Finanzamt mit Schreiben vom 18. Juni 2014 mit, dass in der Zwischenzeit eine Notgeschäftsführerin bestellt sowie mit Beschluss des Landesgerichtes Wiener Neustadt vom Datum-3 das Konkursverfahren eröffnet worden sei. Nach der derzeitigen Aktenlage dürfte es nach Einschätzung des Finanzamtes auf Grund von Gegenforderungen zu keiner Quotenausschüttung kommen, das Verfahren bleibe jedoch abzuwarten.

### **Über die Beschwerde wurde erwogen:**

Die am 31. Dezember 2013 bei dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen und Devolutionsanträge sind gemäß § 323 Abs. 38 BAO 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.

*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.*

Die Haftung nach § 9 Abs. 1 BAO ist eine Ausfallhaftung (VwGH 24.2.1997, 96/17/0066). Voraussetzung ist die objektive Uneinbringlichkeit der betreffenden Abgaben im Zeitpunkt der Inanspruchnahme des Haftenden (VwGH 3.7.1996, 96/13/0025). Uneinbringlichkeit liegt vor, wenn Vollstreckungsmaßnahmen erfolglos waren oder voraussichtlich erfolglos wären (VwGH 26.5.2004, 99/14/0218).

Im gegenständlichen Fall steht die Uneinbringlichkeit fest, da mit Beschluss vom Datum-4 das über das Vermögen der S-GmbH am Datum-3 eröffnete Konkursverfahren mangels Kostendeckung aufgehoben wurde.

Der Hinweis, dass sich die Gesellschaft in keinen finanziellen Schwierigkeiten befinde, geht somit ins Leere.

Aus dem Einwand des Bf., dass bei erklärungskonformer Verbuchung der Umsatzsteuervoranmeldungen für 10/2011 und 12/2011 sowie der Veranlagung der

Umsatzsteuererklärungen 2009 und 2010 sich ein Guthaben in Höhe von € 102.258,00 ergebe, welches den Rückstand zur Gänze abdecke, lässt sich gleichfalls nichts gewinnen, weil mittlerweile im Rahmen des durchgeführten Betriebsprüfungsverfahrens (Bescheide vom 17. Mai 2016), feststeht, dass die geltend gemachten Vorsteuern nicht anerkannt werden, da vom geprüften Unternehmen trotz Aufforderung an die Notgeschäftsführerin keine Unterlagen vorgelegt wurden.

Unbestritten ist, dass dem Bf. als Geschäftsführer der genannten Gesellschaft im Zeitraum vom Datum-1 bis Datum-2 die Erfüllung der abgabenrechtlichen Pflichten der Gesellschaft oblag. Insbesondere ist im Rahmen dieser Verpflichtung für die rechtzeitige und vollständige Entrichtung der Abgaben Sorge zu tragen.

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 schuldhaft Pflichtverletzung angenommen werden darf (vgl. VwGH 9.7.1997, 94/13/0281).

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).

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 15.5.1997, 96/15/0003).

Im gegenständlichen Fall wurde nicht vorgebracht, dass dem Bf. keine Mittel zur Entrichtung der haftungsgegenständlichen Abgaben zur Verfügung gestanden wären und ihm deshalb die Erfüllung seiner abgabenrechtlichen Pflichten unmöglich gewesen wäre.

Allerdings behauptete er, dass sämtliche Gläubiger gleich behandelt worden seien, ohne dafür einen Nachweis erbracht zu haben. Was eine allfällige Gleichbehandlung der Gläubiger betrifft, so wäre dies vom Bf. auch zu beweisen gewesen, da es am Bf., dem als Geschäftsführer der Primärschuldnerin ausreichend Einblick in die Gebarung zustand, gelegen gewesen wäre, 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 Abgabentrachtung 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).

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

Für aushaftende Abfuhrabgaben wie die Lohnsteuer gelten aber ohnedies Ausnahmen vom Gleichheitsgrundsatz (VwGH 15.5.1997, 96/15/0003; 29.1.2004, 2000/15/0168), da nach § 78 Abs. 3 EStG der Arbeitgeber, wenn die zur Verfügung stehenden Mittel nicht zur Zahlung des vollen vereinbarten Arbeitslohnes ausreichen, die Lohnsteuer von dem tatsächlich zur Auszahlung gelangenden niedrigeren Betrag zu berechnen und einzubehalten hat.

Da die Geltendmachung abgabenrechtlicher Haftungen als Einhebungsmaßnahme unter anderem voraussetzt, dass nach dem Grundsatz der materiellen Akzessorietät eine Abgabenschuld entstanden, aber noch nicht erloschen ist (VwGH 17.5.1991, 90/17/0439, 0440), worauf auch noch im Rechtsmittelverfahren Bedacht zu nehmen ist (VwGH 28.5.1993, 93/17/0049), war die Haftung infolge zwischenzeitiger Zahlungen und sonstiger Gutschriften für die Umsatzsteuer 04/2011 auf € 76.004,82 einzuschränken.

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.

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 beim Primärschuldner uneinbringlich ist (VwGH 25.6.1990, 89/15/0067).

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

Auf Grund des Vorliegens der gesetzlichen Voraussetzungen des § 9 Abs. 1 BAO erfolgte somit die Inanspruchnahme des Bf. als Haftungspflichtiger für die im Spruch genannten Abgabenschuldigkeiten der S-GmbH im Ausmaß von nunmehr € 80.380,23 zu Recht.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

## **Zulässigkeit einer Revision**

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nach Art. 133 Abs. 6 Z 2 B-VG nicht zulässig, da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis nicht 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. Die Entscheidung folgt vielmehr der dargestellten ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes.

Wien, am 29. September 2016