

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache Dr. X. als Masseverwalter im Konkurs des Y, *****, gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 14.7.2011 betreffend Haftung gemäß §§ 9 und 80 BAO zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

1.1. Y war im Zeitraum vom 28.5.2002 bis 10.9.2002 sowie ab 30.4.2010 als Geschäftsführer der Y-GmbH im Firmenbuch eingetragen.

Mit Beschluss des Landesgerichtes Innsbruck vom2010 (...S.../10) wurde über das Vermögen der Y-GmbH der Konkurs eröffnet. Nach rechtskräftiger Bestätigung eines Sanierungsplans wurde der Konkurs am2010 aufgehoben. Mit weiterem Gerichtsbeschluss vom2012 wurde die Überwachung und Erfüllung des Sanierungsplans gemäß § 157 d Abs. 1 IO beendet.

Mit Gerichtsbeschluss vom2013 (...S.../13) kam es neuerlich zur Eröffnung des Konkurses über das Vermögen der Y-GmbH. Nach Vollzug der Schlussverteilung wurde der Konkurs am2014 gemäß § 139 IO aufgehoben.

Bereits mit Beschluss des Landesgerichtes Innsbruck vom2011 (...S.../11) war auch über das Vermögen des Y das Konkursverfahren eröffnet und RA Dr. X. als Sanierungsverwalter bestellt worden.

1.2. Mit dem an den Sanierungsverwalter im Konkurs des Y gerichteten Haftungsbescheid vom 14.7.2011 machte das Finanzamt gegenüber Y die Vertreterhaftung gemäß §§ 9 und 80 BAO für folgende – (um die 20%ige Quote im Sanierungsverfahren der Y-GmbH gekürzte) – Abgabenschulden der erstschuldnerischen Gesellschaft geltend:

Abgabenart	Zeitraum	Euro
Lohnsteuer	4/2010	7.643,94
Dienstgeberbeitrag	4/2010	3.727,10
Dienstgeberzuschlag	4/2010	356,14
Säumniszuschlag 1	2010	145,33
Säumniszuschlag 1	2010	75,70
Säumniszuschlag 1	2005	727,98
Säumniszuschlag 1	2006	455,58
Säumniszuschlag 1	2006	424,85
Säumniszuschlag 1	2007	656,78
Säumniszuschlag 2	2009	87,26
Säumniszuschlag 2	2009	52,26
Säumniszuschlag 3	2009	67,78
Säumniszuschlag 3	2009	73,70
Summe		14.494,40

Im Begründungsteil des Haftungsbescheides führte das Finanzamt nach Wiedergabe der §§ 9 Abs. 1 und 80 Abs. 1 BAO und dazu ergangener Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (zusammengefasst) aus, dass Y als Geschäftsführer der Y-GmbH verpflichtet gewesen sei, dafür Sorge zu tragen, dass die Abgaben des Betriebes entrichtet werden. Die Abgaben seien bei der erstschuldnerischen Gesellschaft uneinbringlich. Das Finanzamt habe Y mit Schreiben vom 16.6.2011 Gelegenheit zu einer Stellungnahme gegeben. Da Y hierauf nicht reagiert und insbesondere keine Unterlagen zu seiner Entlastung vorgelegt habe, sei er seiner qualifizierten Mitwirkungspflicht im Haftungsverfahren nicht nachgekommen. Bei dieser Sachlage müsse das Finanzamt davon ausgehen, dass Y die Abgabenzahlungspflicht schuldhaft verletzt habe.

1.3. In der Berufung vom 2.8.2011 wurde die ersatzlose Aufhebung des Haftungsbescheides mit der Begründung begehrt, dass Y seine Geschäftsführungsfunktion lediglich während der eingangs angeführten Zeiträume ausgeübt habe. Hinsichtlich der Lohnabgaben 4/2010 und der ersten Säumniszuschläge 2010 könne Y keine Verletzung der Abgabenzahlungspflicht vorgeworfen werden, weil diese Abgaben erst nach Eröffnung des Konkurses der Y-GmbH fällig geworden seien. Für die Säumniszuschläge 2005, 2006, 2007 und 2009 könne Y ebenfalls nicht haftbar gemacht werden, weil er in diesen Jahren nicht GmbH-Geschäftsführer gewesen sei.

1.4. Nachdem das Finanzamt die Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 22.8.2011 abgewiesen hatte, wurde mit Eingabe vom 25.8.2011 ein Vorlageantrag eingebracht. Darin wurde zunächst außer Streit gestellt, dass die Lohnabgaben 4/2010 bereits am 15.5.2010, somit vor Eröffnung des Konkurses über das Vermögen der Y-GmbH fällig geworden seien. Zu berücksichtigen sei allerdings, dass „im Zeitraum von 8 Tagen“ bis zur Konkurseröffnung keine Zahlungen geleistet worden seien, weshalb keine Ungleichbehandlung der Gesellschaftsgläubiger anzunehmen sei. Weiters wurde die Einvernahme von C. (p. A. Y-GmbH, Adresse....) als Zeugin beantragt.

Über die gemäß § 323 Abs. 38 BAO als Beschwerde im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigende Berufung wurde erwogen:

2.1. 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.

Voraussetzung für die Vertreterhaftung nach § 9 Abs. 1 BAO sind eine Abgabenforderung gegen den Vertretenen, die Stellung als Vertreter, die Uneinbringlichkeit der Abgabenforderung, eine Pflichtverletzung des Vertreters, dessen Verschulden an der Pflichtverletzung und die Ursächlichkeit der Pflichtverletzung für die Uneinbringlichkeit.

2.2. Im vorliegenden Beschwerdefall ist das Bestehen der Abgabenforderungen ebenso unstrittig wie deren Uneinbringlichkeit, soweit sie die 20%ige Quote im Sanierungsverfahren der Y-GmbH übersteigen (vgl. oben Pkt. 1.2.). Weiters steht die Stellung des Y als GmbH-Geschäftsführer ab 30.4.2010 bis zur Konkurseröffnung am2010 außer Streit.

2.3. Die Vertreterhaftung nach § 9 BAO erstreckt sich vor allem auf Abgaben, deren Zahlungstermin in die Zeit der Vertretungstätigkeit fällt. Sie besteht weiters für noch offene Abgabenschuldigkeiten des Vorgängers (vgl. Ritz, BAO⁵, § 9, Tz 26).

Die haftungsgegenständlichen Abgaben sind während der Geschäftsführungstätigkeit des Y fällig geworden. Die gesetzliche Fälligkeit der Lohnabgaben für April 2010 (17.5.2010), die im Vorlageantrag außer Streit gestellt wurde, ergibt sich aus § 79 Abs. 1 EStG 1988, § 43 Abs. 1 FLAG und § 122 Abs. 7 Wirtschaftskammergesetz 1998.

Die mit Bescheiden vom 9.4.2010 festgesetzten Säumniszuschläge waren ebenfalls am 17.5.2010 fällig. Dieser Fälligkeitstermin wird durch § 210 Abs. 1 BAO bestimmt. Der Beschwerdeeinwand, die ersten Säumniszuschläge 2010 (i. H. v. 145,33 bzw. 75,70 Euro) seien erst nach Konkurseröffnung fällig geworden, ist aktenwidrig.

2.4. Wie bereits im Haftungsbescheid und in der Berufungsvorentscheidung zutreffend ausgeführt wurde, trifft den Geschäftsführer einer Gesellschaft, deren Abgaben nicht entrichtet wurden und uneinbringlich geworden sind, 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, BAO⁵, § 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).

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hat nicht die Abgabenbehörde das Ausreichen der Mittel zur Abgabenentrichtung nachzuweisen, sondern der zur Haftung herangezogene Vertreter das Fehlen ausreichender Mittel. Reichen die Mittel zur Begleichung aller Verbindlichkeiten der Gesellschaft nicht aus, so hat der Vertreter nachzuweisen, dass die vorhandenen Mittel anteilig für die Begleichung der Abgabenschuldigkeiten verwendet wurden, andernfalls haftet der Geschäftsführer für die in Haftung gezogenen Abgaben der Gesellschaft zur Gänze (vgl. z. B. VwGH 26.11.2002, 99/15/0249, m. w. N.).

2.5. In der Berufung (nunmehr: Beschwerde) wird ein Verschulden an der Uneinbringlichkeit der Säumniszuschläge 2005, 2006, 2007 und 2009 unter dem Gesichtspunkt bestritten, dass Y in den betreffenden Jahren nicht GmbH-Geschäftsführer gewesen sei. Dies ist zwar richtig; der diesbezügliche Einwand übersieht jedoch, dass die Säumniszuschläge – wie bereits erwähnt – am 17.5.2010, somit erst nach Übernahme der Geschäftsführungsfunktion durch Y fällig geworden sind. Folglich war Y zur Entrichtung der Säumniszuschläge verpflichtet, auch wenn mit den Säumniszuschlägen Abgaben belastet wurden, die schon vor der Übernahme der Geschäftsführungsfunktion durch Y fällig waren.

2.6. Wird eine Abgabe nicht entrichtet, weil der Vertretene überhaupt keine liquiden Mittel hat, so verletzt der Vertreter dadurch keine abgabenrechtliche Pflicht (vgl. nochmals Ritz, a. a. O., § 9, Tz 10; VwGH 7.12.2000, 2000/16/0601). Dass bei der erstschuldnerischen Gesellschaft überhaupt keine liquiden Mittel vorhanden gewesen seien, wurde aber nicht vorgebracht. Die im Vorlageantrag aufgestellte Behauptung, im 8-tägigen Zeitraum zwischen der Fälligkeit der Lohnabgaben 4/2010 und der Konkursöffnung seien keine Zahlungen mehr geleistet worden, stellt ein solches Vorbringen nicht dar. Aus einer Zahlungseinstellung folgt nämlich keineswegs zwingend das gänzliche Fehlen liquider Mittel.

2.7. Die im Vorlageantrag enthaltene Behauptung, es habe keine Ungleichbehandlung von Gläubigern der Primärschuldnerin stattgefunden, geht in Bezug auf die haftungsgegenständliche Lohnsteuer von vornherein ins Leere, weil die Lohnsteuer als Abfuhrabgabe vom Gleichbehandlungsgrundsatz ausgenommen ist (vgl. Ritz, a. a. O., § 9,

Tz 11 d). Diesbezüglich ist –dem Haftungsbescheid und der Berufungsvorentscheidung folgend – auf § 78 Abs. 3 EStG zu verweisen, wonach in Fällen, in denen die dem Arbeitgeber zur Verfügung stehenden Mittel zur Zahlung des vollen vereinbarten Arbeitslohnes nicht ausreichen, die Lohnsteuer von dem tatsächlich zur Auszahlung gelangenden niedrigeren Betrag zu berechnen und einzubehalten ist. Daraus folgt, dass jede vom Vertreter vorgenommene Zahlung voller vereinbarter Arbeitslöhne, wenn die zur Verfügung stehenden Mittel nicht auch für die darauf entfallende Lohnsteuer ausreichen, eine schuldhafte Verletzung seiner abgabenrechtlichen Pflichten mit den Rechtsfolgen des § 9 BAO darstellt (vgl. VwGH 25.11.2009, 2008/15/0263; VwGH 23.4.2008, 2004/13/0142).

Dass die Löhne bzw. Gehälter für April 2010 nicht zur Gänze ausbezahlt worden sind, wurde nicht behauptet. Somit ist davon auszugehen, dass Y die Einbehaltungspflicht des § 78 Abs. 1 EStG verletzte und diese Pflichtverletzung zur Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Lohnsteuer führte. Hätte Y die Lohnsteuer bei Auszahlung der Löhne einbehalten bzw. im Sinn des § 78 Abs. 3 EStG entsprechend niedrigere Löhne zur Auszahlung gebracht, wäre der Abgabenausfall nicht eingetreten.

2.8. Bezuglich der übrigen Haftungsbeträge wurde Y mit Schreiben des Finanzamtes vom 16.6.2011 Gelegenheit zur Erbringung des Nachweises einer Gläubigergleichbehandlung gegeben, falls zu den Abgabefälligkeiten (siehe Pkt. 2.3.) die Mittel zur vollen Bezahlung aller Verbindlichkeiten der Primärschuldnerin nicht ausgereicht hätten. Dieser Nachweis sei durch die Vorlage entsprechender Aufstellungen zu erbringen, aus denen die zu den Abgabefälligkeiten vorhandenen Mittel, die Höhe sämtlicher Gläubigerforderungen sowie die hierauf geleisteten Zahlungen ersichtlich sein müssten.

Im Haftungsbescheid machte das Finanzamt Y neuerlich darauf aufmerksam, dass er die Beachtung des Grundsatzes der Gläubigergleichbehandlung nachzuweisen habe, wobei ihm auch der Nachweis obliege, welcher Betrag bei Gleichbehandlung sämtlicher Gläubiger – bezogen auf die jeweiligen Fälligkeitszeitpunkte einerseits und das Fehlen liquider Mittel andererseits – an die Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre.

Auch die Berufungsvorentscheidung, der Vorhaltcharakter zukommt, enthält unmissverständliche Hinweise auf die qualifizierte Mitwirkungspflicht des zur Haftung herangezogenen Vertreters.

Auf all diese Verfahrensschritte des Finanzamtes erfolgte keine Reaktion des Beschwerdeführers. Erst im Vorlageantrag wurde die Behauptung ins Spiel gebrachte, „mangels Zahlungen“ könne von keiner Ungleichbehandlung der Gesellschaftsgläubiger ausgegangen werden. Dieser Einwand bezieht sich ausdrücklich auf einen Zeitraum von 8 Tagen. Tatsächlich lag aber zwischen den Fälligkeitsterminen der involvierten Abgaben (17.5.2010) und der Eröffnung des Konkurses der erstschuldnerischen GmbH (....2010) ein längerer Zeitraum. Schon aus diesem Grund kann in der behaupteten, aber nicht nachgewiesenen Zahlungseinstellung kein stichhaltiges Entlastungsvorbringen erblickt werden.

Das Bundesfinanzgericht sah sich nicht zu Ermittlungen von Amts wegen etwa in die Richtung veranlasst, ob auch im gesamten (mehr als 8 Tage umfassenden) Zeitraum zwischen den Abgabenfälligkeiten und der Konkurseröffnung keinerlei Zahlungen an jedweden Gläubiger mehr geleistet wurden und Y aus diesem Grund keine Verletzung des Gebotes der Gleichbehandlung des Abgabengläubigers im Verhältnis zu anderen Gläubigern vorwerfbar sein könnte. Mangels einer konkreten Behauptung über das gänzliche Fehlen liquider Mittel in der Zeit ab dem 17.5.2010 bis zur Konkurseröffnung am2010 wären derartige Ermittlungen auf einen Erkundungsbeweis hinausgelaufen, den aufzunehmen keine Verpflichtung besteht (vgl. VwGH 27.2.2008, 2005/13/0074; VwGH 23.11.2004, 2001/15/0108).

Überdies enthielt der Antrag auf Einvernahme der C., als deren Adresse eine von der Eintragung im Firmenbuch abweichende Geschäftsanschrift der im Liquidationsstadium befindlichen Primärschuldnerin angegeben wurde, kein konkretes Beweisthema, zu dem die Einvernahme der C. hätte erfolgen sollen. Somit musste diesem Beweisantrag nicht entsprochen werden (vgl. z. B. VwGH 18.3.2013, 2011/16/0184; VwGH 23.3.2010, 2009/13/0078; VwGH 23.4.2008, 2004/13/0142).

2.9. Die Geltendmachung der Haftung liegt im Ermessen, das sich innerhalb der vom Gesetz aufgezeigten Grenzen zu halten hat (§ 20 BAO). Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Die Geltendmachung der Haftung stellt die letzte Möglichkeit zur Durchsetzung des Abgabenanspruches 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. Y war ab 30.4.2010 alleiniger Geschäftsführer der erstschuldnerischen GmbH und damit der einzige in Betracht kommende Haftungspflichtige. Gründe, welche die Abgabeneinbringung im Haftungswege unbillig erscheinen ließen, wurden nicht dargelegt und sind derartige Umstände auch nicht erkennbar.

2.10. Gemäß § 25a Abs. 1 VwGG hat das Verwaltungsgericht im Spruch seines Erkenntnisses oder Beschlusses auszusprechen, ob die Revision (Art. 133 Abs. 4 B-VG) zulässig ist. Der Ausspruch ist kurz zu begründen.

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 26. Mai 2014