

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch V und die weiteren Senatsmitglieder S1, S2 und S3 über die Beschwerde des X, vertreten durch Rechtsanwalt R, Adresse, vom 19.10.2016 gegen den Bescheid des Finanzamtes Oststeiermark vom 29.09.2016, Abgabekontonummer 112233, betreffend Haftung gemäß § 9 BAO in der im Beisein der Schriftführerin S am 25.04.2018 abgehaltenen Sitzung zu Recht erkannt:

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Der Beschwerdeführer wird gemäß § 9 BAO zur Haftung für die folgenden Abgaben der X.GmbH in der Gesamthöhe von 6.285,07 Euro herangezogen:

Abgabe	Fälligkeit	Betrag in Euro
Umsatzsteuer 06/2015	17.08.2015	819,03
Umsatzsteuer 07/2015	15.09.2015	5.466,04

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

### Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (Bf.) fungierte seit der Errichtung der X.GmbH im Jahr 01 als deren alleiniger handelsrechtlicher Geschäftsführer.

Mit dem Beschluss des Landesgerichtes für ZRS Graz vom 02, wurde über das Vermögen der Gesellschaft das Konkursverfahren eröffnet.

Mit dem Beschluss vom 03 wurde das Konkursverfahren nach Schlussverteilung aufgehoben. Die Firma wurde am 04 gemäß § 40 FBG gelöscht.

Im Auskunftersuchen vom 11.03.2016 teilte das Finanzamt dem Bf. mit, am Abgabenkonto der X.GmbH hafteten Abgaben in der Höhe von 11.837,40 Euro unberichtigt aus. Die Abgaben seien uneinbringlich, weil über die Gesellschaft das Konkursverfahren eröffnet worden sei.

Dem Bf. sei als Geschäftsführer die Wahrnehmung der abgabenrechtlichen Verpflichtungen der Gesellschaft 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 ab dem Zeitpunkt der Abgabefälligkeiten gleichzeitig oder früher fällig gewordenen Forderungen darzulegen. In dieser Aufstellung seien alle damaligen Gläubiger sowie die auf einzelne Verbindlichkeiten (Gläubiger) geleisteten Zahlungen (Quoten) den verfügbar gewesenen liquiden Mitteln gegenüber zu stellen.

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. In diesem Fall hafte der Bf. für die uneinbringlichen Abgabenschuldigkeiten im vollen Ausmaß.

In der Vorhaltsbeantwortung vom 29.04.2016 führte der Bf. durch seinen Vertreter - soweit für die haftungsgegenständlichen Abgaben von Relevanz - aus:

*Nach nunmehr gefestigter Judikatur (vgl. VwGH vom 24.02.2011, GZ: 2009/16/0108, kommt es weiters auf die (anteilige) Entrichtung anderer Abgabenforderungen desselben Abgabengläubigers an und ist eine solche bei der Beurteilung der Gleichbehandlung dann zu berücksichtigen, wenn der Fälligkeitszeitpunkt anderer Abgaben desselben Abgabengläubigers mit jenem der haftungsgegenständlichen Abgaben zusammenfällt, wobei eine derartige Berücksichtigung sogar bei hinterzogenen Abgaben zu erfolgen hat.*

*Betrachtet man nunmehr das Steuerkonto der insolventen X.GmbH zeigt sich, dass zu den relevanten Fälligkeitszeiträumen am 13.08.2015 € 7.539,21, am 07.08.2015 € 141,18, am 26.08.2015 € 167,00, am 14.09.2015 € 5.263,55, am 11.09.2015 € 5.000,00 und am 14.09.2015 € 8.000,00 bezahlt wurden.*

*Aus der unter einem vorgelegten Gläubigerliste im Insolvenzverfahren der X.GmbH ergibt sich, dass insgesamt € 626.123,23 angemeldet wurden, wovon € 624.407,94 anerkannt wurden.*

*Vom Finanzamt wurden € 19.583,32 angemeldet, die dargestellten Zahlungen im haftungsrelevanten Zeitraum betragen € 26.110,94.*

*Daraus ist auf eine Gesamtforderung des Finanzamtes im haftungsrelevanten Zeitraum von € 45.694,26 hochzurechnen.*

*Ein Vergleich zeigt daher, dass in diesem Zeitraum 57 % der Forderungen des Finanzamtes bezahlt wurden. Die Gläubigerliste zeigt hingegen, dass, was sich schon aus der Höhe der Summen der angemeldeten und anerkannten Forderungen ergibt, die Mitarbeiter überhaupt nicht bzw. nur im minimalen Ausmaß bezahlt wurden (A, B, H, E, F, G, H, H, I, J, K, L, K, N, O, H) und waren auch die angemeldeten Forderungen zu den jeweiligen Fälligkeitszeitpunkten fällig und ergibt sich daraus, dass auf diese Forderungen keine Zahlungen geleistet wurden.*

*Zusammengefasst dargelegt wurde daher das Finanzamt, da zumindest 57 % der Forderungen im relevanten Zeitraum beglichen wurden, gegenüber den anderen Gläubigern sogar eklatant bevorzugt, sodass zwar der Haftungsverpflichtete gegen die allgemeine rechtliche Pflicht auf Gleichbehandlung aller Gläubiger verstoßen hat, dies aber zum Vorteil des Finanzamtes, sodass keinerlei Haftung besteht.*

Im Auskunftersuchen vom 02.05.2016 forderte das Finanzamt den Bf. auf, in einer genauen Aufstellung darzulegen, welche Verbindlichkeiten zum 01.08. bzw. 01.09.2015 offen waren, wie viel dazu kamen und in welcher Höhe Verbindlichkeiten bis zum 31.08. bzw. 30.09.2015 beglichen wurden.

Da dieses Auskunftersuchen unbeantwortet blieb, zog das Finanzamt den Bf. mit dem Haftungsbescheid vom 29.09.2016 gemäß § 9 BAO zur Haftung für Abgabenschuldigkeiten der X.GmbH im Ausmaß von 9.666,68 Euro (Umsatzsteuer 06/2015 1.259,70 Euro und Umsatzsteuer 07/2015 8.406,98 Euro) heran.

Gegen den Bescheid brachte der Bf. durch seinen Vertreter am 19.10.2016 das Rechtsmittel der Beschwerde ein.

Im angefochtenen Bescheid würden keinerlei Feststellungen getroffen, sondern nur angeführt, dass der Bf. - was nicht bestritten werde - vom 01 bis zur Insolvenzeröffnung handelsrechtlicher Geschäftsführer der X.GmbH gewesen sei.

Das Ermittlungsverfahren sei daher jedenfalls mangelhaft geblieben bzw. sei überhaupt nicht durchgeführt worden, wobei festzuhalten sei, dass bereits mit dem Schriftsatz vom 29.04.2016 eine ausführliche Rechtfertigung erstattet worden sei, auf die die Behörde überhaupt nicht eingegangen sei.

Weiters sei das über die X.GmbH eröffnete Insolvenzverfahren noch nicht abgeschlossen und daher völlig unklar, ob und in welchem Umfang die geltend gemachten Haftungsbeträge bei der Primärschuldnerin uneinbringlich seien. Auch aus diesem Grund sei der angefochtene Bescheid jedenfalls aufzuheben.

Der Bf. beantragte die Entscheidung durch den Senat sowie die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung.

Mit der Beschwerdeverentscheidung vom 25.04.2017 gab das Finanzamt der Beschwerde insoweit statt, als die Haftungsbeträge um die im Insolvenzverfahren der Primärschuldnerin ausgeschüttete Quote gekürzt wurden.

Der Bf. sei in zwei Ergänzungsersuchen aufgefordert worden, die Gläubigergleichbehandlung nachzuweisen. Es sei lediglich eine Liste der Gläubiger, aber keine Aufstellung vorgelegt worden, wieviel in den einzelnen Monaten an die Gläubiger bezahlt wurde und in welcher Höhe die Verbindlichkeiten noch aushafteten.

Mit dem Schriftsatz vom 17.05.2015 (Vorlageantrag) beantragte der Bf. ohne weitere Ausführungen, die Bescheidbewerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorzulegen.

Im Schriftsatz vom 19.04.2018 zog der Bf. den Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung zurück.

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

Der Bf. war im haftungsrelevanten Zeitraum alleiniger handelsrechtlicher Geschäftsführer der Primärschuldnerin und zählt damit zum Personenkreis der §§ 80 ff BAO.

Zu den Pflichten des Bf. als Geschäftsführer der X.GmbH gehörte es daher, die abgabenrechtlichen Verpflichtungen der Gesellschaft wahrzunehmen und für die Entrichtung der Abgaben aus den verwalteten Mitteln zu sorgen (siehe VwGH 10.11.1993, 91/13/0181).

Die abgabenrechtlichen Verpflichtungen des Bf. bestanden u.a. in der Pflicht zur Führung von Büchern und Aufzeichnungen sowie deren Aufbewahrung, in der Erfüllung der Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflichten der Gesellschaft, in der Abgabenerklärungspflicht sowie in der Verpflichtung, die vom Vertretenen geschuldeten Abgaben zu entrichten.

#### 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).

Die objektive Uneinbringlichkeit der verfahrensgegenständlichen Abgaben steht zweifelsfrei fest, da die Primärschuldnerin am 04 im Firmenbuch gelöscht wurde, weshalb eine (auch nur teilweise) Einbringlichmachung der noch aushaftenden Abgabenverbindlichkeiten bei der nicht mehr existenten Gesellschaft ausgeschlossen ist.

#### Schuldhafte Pflichtverletzung

Die Haftung nach § 9 BAO ist eine verschuldensabhängige Haftung. Voraussetzung für die Haftung nach § 9 BAO ist daher ein Verschulden des Vertreters an der Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten der vertretenen Gesellschaft.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes darf der Vertreter bei der Entrichtung von Schulden die Abgabenschulden nicht schlechter behandeln als andere Schulden; er hat die Schulden im gleichen Verhältnis zu befriedigen (Gleichbehandlungsgrundsatz). Eine Verletzung des Gleichbehandlungsgrundsatzes kann sich nicht nur bei der Tilgung bereits bestehender Verbindlichkeiten, sondern auch bei sogenannten Zug-um-Zug-Geschäften ergeben (VwGH 22.12.2015, Ra 2015/16/0128).

Da der Gesellschaft nach der Aktenlage im Haftungszeitraum Mittel zur Verfügung standen (laufende Umsätze, Lohnzahlungen), war diese zur (anteiligen) Entrichtung der Abgabenschulden verpflichtet.

Was die haftungsgegenständlichen Abgaben betrifft, erstreckt sich die Haftung des Vertreters, wenn die liquiden Mittel nicht zur Begleichung sämtlicher Schulden gereicht haben und der Vertreter nur deswegen haftet, weil er die Abgabenforderungen nicht wenigstens anteilig befriedigt und somit die Abgabengläubiger benachteiligt hat, nur auf jenen Betrag, um den bei gleichmäßiger Behandlung sämtlicher Gläubiger die Abgabenbehörde mehr erlangt hätte, als sie infolge des pflichtwidrigen Verhaltens des Vertreters tatsächlich bekommen hat (VwGH 27.08.2008, 2006/15/0165).

Da der Nachweis, welcher Betrag bei Gleichbehandlung sämtlicher Gläubiger an die Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre, dem Bf. oblag (siehe unter vielen VwGH

24.02.2010, 2006/13/0094, zuletzt VwGH 24.01.2017, Ra 2015/16/0078), wurde er von der Abgabenbehörde in den Vorhalten vom 11.03. und 02.05.2016 aufgefordert, zu den jeweiligen Fälligkeitstagen der Abgaben eine Aufstellung sämtlicher Gläubiger, der auf die einzelnen Verbindlichkeiten geleisteten Zahlungen sowie aller verfügbar gewesenen liquiden Mittel beizubringen.

Einen Nachweis, welcher konkrete Abgabebetrag auch bei einer gleichmäßigen Befriedigung der Gläubiger hinsichtlich der übrigen haftungsrelevanten Zeiträume uneinbringlich geworden wäre, hat der Bf. trotz dieser mehrmaligen Aufforderungen nicht erbracht. Gemäß der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hat eine Beschwerdeentscheidung die Wirkung eines Vorhaltes (z.B. VwGH 10.03.1994, 92/15/0164), sodass auch die Ausführungen in der Beschwerdeentscheidung vom 25.04.2017 als nochmalige Aufforderung zur Vorlage von Gleichbehandlungsnachweisen zu verstehen sind.

Die Vorlage des Anmelungsverzeichnisses der Gläubiger im Konkurs war diesbezüglich ungeeignet, weil in die rechnerische Darstellung des Nachweises (Verhältnisrechnung) die gesamte Einnahmen- und Liquiditätssituation - bezogen auf die jeweiligen Fälligkeitszeitpunkte - einzubeziehen ist (VwGH 24.02.2011, 2009/16/0108).

Der Vertreter erfährt nur dann eine Einschränkung der Haftung, wenn er den Nachweis erbringt, welcher konkrete Abgabebetrag auch bei einer gleichmäßigen Befriedigung der Gläubiger uneinbringlich geworden wäre (VwGH 28.02.2002, 96/15/0224).

Wird dieser Nachweis nicht angetreten, kann dem Vertreter die uneinbringliche Abgabe zur Gänze vorgeschrieben werden (VwGH 27.08.2008, 2006/15/0165).

Die Heranziehung des Bf. zur Haftung der Abgabenverbindlichkeiten der Gesellschaft erfolgte daher zu Recht in voller Höhe.

Die pauschale Behauptung der erfolgten Bevorzugung des Abgabengläubigers ohne entsprechenden Nachweis genügt nicht (siehe VwGH 22.09.1999, 96/15/0049). Das diesbezügliche Vorbringen ist daher nicht relevant.

Hat der Geschäftsführer aber nicht dargetan, weshalb er für die rechtzeitige Entrichtung der bei der Gesellschaft angefallenen Abgaben gesorgt hat, darf die Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung annehmen (siehe nochmals VwGH 27.01.2011, 2009/16/0108).

#### Höhe der Haftungsbeträge

Die im angefochtenen Bescheid geltend gemachten Haftungsbeträge waren um die im Konkursverfahren ausgeschüttete Quote von 34,98210% zu kürzen.

Spruch des Haftungsbescheides ist die Geltendmachung der Haftung für einen bestimmten Abgabebetrag einer bestimmten Abgabe. Damit wird die

Sache des konkreten Haftungsverfahrens und insoweit auch der Rahmen für die Abänderungsbefugnis der Abgabenbehörde zweiter Instanz (nunmehr Bundesfinanzgericht) festgelegt (VwGH 19.12.2002, 2001/15/0029).

Die erstmalige Heranziehung des Bf. zur Haftung für die Umsatzsteuer 08/2015, wie vom Finanzamt im Vorlagebericht vom 06.04.2018 beantragt, kann daher nicht durch das Bundesfinanzgericht erfolgen, das damit eine ihm nicht zukommende Zuständigkeit in Anspruch nehmen würde, sondern obliegt der Abgabenbehörde. Dem Antrag des Finanzamtes auf Erhöhung der Haftungssumme kann daher nicht gefolgt werden.

### Kausalität

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 17.10.2001, 2001/13/0127, VwGH 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, zumal der Bf. auch selbst nichts Gegenteiliges vorbringt.

### 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.

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).

Ist eine Einbringlichmachung bei der Primärschuldnerin unzweifelhaft nicht möglich, kann die Frage der Einbringlichkeit der Haftungsschuld beim Haftenden von der Abgabenbehörde bei ihren Zweckmäßigkeitsüberlegungen vernachlässigt werden (VwGH 16.12.1999, 97/16/0006).

Es war daher zweckmäßig, den bei der Gesellschaft 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 25. April 2018