

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. U.L in der Beschwerdesache M.S, V Straße 23, 12we St.I, gegen den Bescheid des Finanzamtes L vom 17. April 2012, betreffend Haftung als Geschäftsführer gemäß § 9 in Verbindung mit § 80 Bundesabgabenordnung (BAO) zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird teilweise Folge gegeben und der Haftungsbetrag auf € 12.206,83 verringert.

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

Das Finanzamt zog mit Bescheid vom 17. April 2012 den Beschwerdeführer (im Folgenden: Bf.) für uneinbringliche Abgabenschulden der Firma L.Ä GmbH in Höhe von € 35.629,10 zur Haftung als Geschäftsführer gemäß § 9 BAO heran. Die einzelnen Abgaben wurden nach Art, Zeitraum und Höhe tabellarisch, wie folgt dargestellt:

Abgabenart	Zeitraum	Fälligkeitstag	Betrag
Umsatzsteuer	08/2010	15.10.2010	526,76
Umsatzsteuer	09/2010	15.11.2010	2.609,22
Säumniszuschlag 1	2010	17.01.2011	52,18
Körperschaftsteuer	01-03/2011	15.02.2011	437,00
Umsatzsteuer	12/2010	15.02.2011	4.430,13
Lohnsteuer	02/2011	15.03.2011	1.010,46
Dienstgeberbeitrag	02/2011	15.03.2011	387,33
Zuschlag/Dienstgeberbeitrag	02/2011	15.03.2011	35,29
Säumniszuschlag 1	2011	18.04.2011	66,61
Säumniszuschlag 1	2011	18.04.2011	88,60

Stundungszinsen	2011	18.04.2011	206,39
Körperschaftsteuer	04-06/2011	16.05.2011	437,00
Umsatzsteuer	02/2011	15.04.2011	362,60
Umsatzsteuer	03/2011	16.05.2011	2.000,00
Stundungszinsen	2011	18.07.2011	259,82
Lohnsteuer	2009	15.01.2010	1.863,07
Lohnsteuer	2010	17.01.2011	2.951,64
Zuschlag/Dienstgeberbeitrag	2010	17.01.2011	104,55
Dienstgeberbeitrag	2010	17.01.2011	1.147,53
Lohnsteuer	01-05/2011	15.06.2011	8.852,00
Zuschlag/Dienstgeberbeitrag	01-05/2011	15.06.2011	259,40
Dienstgeberbeitrag	01-05/2011	15.06.2011	2.847,00
Säumniszuschlag 1	2011	18.08.2011	330,00
Umsatzsteuer	03/2011	16.05.2011	1.080,82
Umsatzsteuer	04/2011	15.06.2011	3.001,45
Säumniszuschlag 1	2011	19.09.2011	56,94
Säumniszuschlag 1	2011	19.09.2011	177,04
Umsatzsteuer	2010	15.02.2011	48,27
			35.629,10

Vor Erlassung des Haftungsbescheides wurde der Beschwerdeführer mit Schriftsatz (Ergänzungsvorhalt) vom 10.02.2011 unter ausführlicher Darlegung der Rechtslage ersucht, die Gründe für die Nichtentrichtung der Abgaben bekannt zu geben. Das Finanzamt forderte den Beschwerdeführer auf, eine Liquiditätsrechnung zu erstellen und wies darauf hin, dass in dieser Aufstellung sämtliche Gläubiger der Primärschuldnerin sowie die auf die einzelnen Verbindlichkeiten geleisteten Zahlungen (Quoten) enthalten sein müssen. Um Nachweis der Gleichbehandlung der Gläubiger im Zeitpunkt der gesetzlichen Fälligkeit der jeweiligen Abgaben wurde ersucht. Diesem Ersuchen hat der Bf. nicht entsprochen.

Über die Firma L.Ä GmbH wurde mit Beschluss des Landesgerichtes L am 17.05.2011 das Konkursverfahren, Zahl 01, eröffnet. Der Beschwerdeführer vertrat vom 02.02.1998 bis zur Konkurseröffnung als selbständig vertretungsbefugter Geschäftsführer die GmbH. Die anerkannten Konkursforderungen betrugen € 356.069,71. Die größten Gläubiger waren die Hausbank mit Forderungen in Höhe von € 58.103,16, die Insolvenz-

Entgelt-Fonds Service GmbH mit Forderungen in Höhe von € 72.409,00, die Gebietskrankenkasse mit Forderungen in Höhe von € 54.089,48, das Finanzamt mit Forderungen in Höhe von € 42.208,50 und € 22.048,90 sowie drei Darlehensgläubiger mit Forderungen in Höhe von € 35.000,00. Als Gründe für die Insolvenz wurden massive Umsatzrückgänge seit dem Jahre 2006 angeführt.

Nach Verwertung des Inventars (Maschinen, Einrichtung) und Abdeckung der Masseforderungen wurde der Konkurs mit Beschluss vom 07.12.2011 aufgehoben. Auf die Konkursgläubiger entfiel eine Quote in Höhe von 21,78579%. Das Finanzamt erhielt den Betrag in Höhe von € 14.119,08.

Mit Schriftsatz vom 27.04.2012 erhob der Beschwerdeführer Berufung (nunmehr: Beschwerde) gegen den Haftungsbescheid und wendete ein, dass er im Jahr 2010 die Umsatzsteuerzahllasten bis Juli 2010 und die Umsatzsteuerzahllasten Oktober 2010 bis Jänner 2011 zur Anweisung gebracht hatte. Im März 2011 sei er gezwungen gewesen, die Betriebsschließung einzuleiten. Der Betrieb wurde am 30.04.2011 endgültig geschlossen. Am 17. Mai 2011 wurde der Konkurs eröffnet.

Löhne und Gehälter habe er bis Dezember 2010 bezahlt. Danach sei er mangels Liquidität dazu nicht mehr in der Lage gewesen. Er habe die vorhandenen Mittel gleichmäßig verteilt und sei ihm keine schuldhaft Pflichtverletzung anzulasten. Ihm sei als Geschäftsführer mangels vorhandener, liquider Mittel und des Umstandes, dass die Bank einer Kreditausweitung nicht mehr zugestimmt hat, die gänzliche Erfüllung der abgabenrechtlichen Pflichten gegenüber dem Finanzamt nicht mehr möglich gewesen.

Schließlich wäre durch diesen Haftungstatbestand seine Existenz und jene seines minderjährigen Sohnes, für welchen er Sorgepflichtig sei, gefährdet.

Nachdem der Beschwerdeführer den Ergänzungsvorhalt des Finanzamtes vom 08.05.2012, trotz gewährter Fristverlängerung bis 16.06.2012, nicht beantwortet hat, wies das Finanzamt mit Berufungsvorentscheidung vom 29.06.2012 die Berufung als unbegründet ab.

Der Beschwerdeführer beantragte die Vorlage der Beschwerde.

Über die Beschwerde wurde erwogen :

Gemäß § 9 Abs.1 BAO haften die in den §§ 80 ff leg.cit. 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 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.

Die Ausfallhaftung nach § 9 BAO stellt nicht auf eine faktische Wahrnehmung der steuerlichen Angelegenheiten ab. Maßgebend für die Vertreterhaftung ist demnach die gesellschaftsrechtliche Stellung als Geschäftsführer der GmbH.

Voraussetzung für die Haftungsinanspruchnahme sind eine Abgabeforderung gegen den Vertretenen, die Stellung als Vertreter, die Uneinbringlichkeit der Abgabeforderung, eine Pflichtverletzung des Vertreters, dessen Verschulden an der Pflichtverletzung und die Ursächlichkeit der Pflichtverletzung für die Uneinbringlichkeit.

Unbestritten ist, dass die Abgaben, für die der Beschwerdeführer als Geschäftsführer zur Haftung herangezogen wird, infolge Schließung des Unternehmens und Aufhebung des Konkursverfahrens nicht mehr einbringlich sind. Unbestritten ist weiters, dass der Bf. im haftungsgegenständlichen Zeitraum als alleiniger, selbständig vertretungsbefugter Geschäftsführer zum Kreis der in § 80 BAO genannten Vertreter zählt, die zur Haftung für die Abgaben der Gesellschaft mit beschränkter Haftung herangezogen werden können.

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, widrigenfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung angenommen werden darf. Ein Geschäftsführer haftet für nicht entrichtete Abgaben auch dann, wenn die Mittel, die für die Entrichtung der Verbindlichkeiten der Gesellschaft zur Verfügung standen, hiezu nicht ausreichten, es sei denn, er weist nach, dass er diese Mittel anteilig für die Begleichung der Verbindlichkeiten verwendet hat (vgl. z.B. Erkenntnis vom 27. September 2000, Zl. 95/14/0056), somit die Abgabenschulden daher im Verhältnis nicht schlechter behandelt hat als andere Verbindlichkeiten.

Vom Gleichbehandlungsgebot ausgenommen ist die Lohnsteuer; aus § 78 Abs. 3 EStG 1988 ergibt sich nämlich die Verpflichtung, die Lohnsteuer zur Gänze zu entrichten und ist, sofern diese nicht einbehalten und an das Finanzamt abgeführt wird - ungeachtet der wirtschaftlichen Schwierigkeiten der GmbH - von einer schuldhaften Pflichtverletzung des Geschäftsführers auszugehen (vgl. Erkenntnis des VwGH vom 19. Dezember 2002, Zl. 2001/15/0029).

Reichen die dem Arbeitgeber zur Verfügung stehenden Mittel zur Bezahlung des vollen Arbeitslohnes nicht aus, so hat er die Lohnsteuer von dem tatsächlich zur Auszahlung gelangenden niedrigeren Betrag zu berechnen und einzubehalten. In solchen Fällen dürfen somit Löhne nicht in voller Höhe ausbezahlt werden und sind sie wie auch andere Schuldkigkeiten anteilig zu kürzen; die auf den gekürzten Lohnbetrag entfallende Lohnsteuer ist zur Gänze zu entrichten (VwGH 16.2.2000, 95/15/0046).

Für Lohnsteuer wird jedenfalls voll im Ausmaß der tatsächlich ausgezahlten Gehälter, und nicht nur anteilig im Rahmen des Möglichen, gehaftet (VwGH vom 18.10.2007, 2006/15/0073).

Im gegenständlichen Fall wäre eine Haftung des Bf. für die offenen Abgabenschulden der Primärschuldnerin allenfalls dann nicht zum Tragen gekommen, wenn von der

Primärschuldnerin (GesmbH) das Gleichmäßigkeitsgebot (gleichmäßige Behandlung aller Schulden bzw. Gläubiger) zum Zeitpunkt der gesetzlichen Fälligkeit der jeweiligen Abgabenschulden beachtet worden wäre.

Der Grundsatz der Gläubigergleichbehandlung bezieht auch Zahlungen mit ein, die zur Aufrechterhaltung des Geschäftsbetriebes notwendig sind. Die Barbezahlung solcher Wareneinkäufe (z.Bsp.. "Zug um Zug" Leistungen für Leasingraten, KfZ-Treibstoff, Strom, etc.) bei gleichzeitiger Nichtbedienung von Abgabenverbindlichkeiten stellt eine Verletzung von Gläubigerrechten und des Gleichbehandlungsgrundsatzes dar (VwGH vom 18.10.2007, 2006/15/0073).

Dem Bf. wurde im Zuge des Haftungsverfahrens ausreichend die Möglichkeit eröffnet, ausführlich darzulegen, welche Gründe für die Nichtentrichtung der Abgaben maßgebend waren bzw. nachzuweisen, welche anderen Verbindlichkeiten im Streitzeitraum bestanden haben und allenfalls wie die Abdeckung derselben erfolgte.

Der Bf. bringt vor, dass infolge der massiven Umsatzrückgänge seit 2009 und des Umstandes, dass die Kreditinstitute einer Kreditausweitung nicht mehr zugestimmt haben, er nicht mehr in der Lage gewesen sei, für die Entrichtung der Abgaben Sorge zu tragen. Im Jahr 2011 habe er keine Löhne und Gehälter mehr zu Anweisung gebracht.

Damit ist dem Beschwerdeführer der Nachweis der Gleichbehandlung aller Gläubiger zum Zeitpunkt der gesetzlichen Fälligkeit der nicht mehr entrichteten Abgaben nicht gelungen. Schließlich betrug der gesamte Abgabenausfall (Schaden) des Finanzamtes € 64.255,40.

Der Beschwerdeführer wendete ein, dass er mangels Ausweitung von Krediten (Kontokorrentkrediten) nicht mehr über entsprechende liquide Mittelns zur Begleichung der Verbindlichkeiten verfügt hat. Es habe bereits im Jahr 2010 aufgrund massiver Umsatzrückgänge Zahlungsstockungen gegeben.

Aus dem Bericht des AKV ergibt sich, dass sich die neben Forderungen der Banken, Lieferanten und der öffentlichen Hand, vor allem Dienstnehmerforderungen und Forderungen privater Darlehensgeber in Höhe von € 35.000,00 bestehen.

Der Beschwerdeführer hat als Geschäftsführer im April 2011 den Betrieb endgültig eingestellt, nachdem er mangels vorhandener Liquidität nicht mehr in Lage war, die Verbindlichkeiten der GmbH zu bedienen. Es steht damit auch fest, dass die Primärschuldnerin ab März 2011 nicht mehr in der Lage war, die Forderungen zu bedienen. Die Zahlungsunfähigkeit trat daher im Laufe des Monates März 2011 ein. Schließlich wurden Löhne und Gehälter für drei Mitarbeiter in Höhe von € 72.409,00 nicht mehr bezahlt.

Die verschuldensunabhängige Haftung für die Lohnsteuer ergibt sich - wie bereits oben dargelegt - im Übrigen bereits aus § 78 Abs. 3 EStG 1988. Demnach haftet man für Lohnabgaben ausbezahlter Löhne verschuldensunabhängig.

Nach § 78 Abs. 1 hat der Arbeitgeber die Lohnsteuer des Arbeitnehmers bei jeder Lohnzahlung einzubehalten, dh in jenem Zeitpunkt, in welchem er als Arbeitgeber Geldbeträge unter dem Titel Lohn bezahlt. Gemäß § 79 Abs. 1 leg.cit. ist die gesamte Lohnsteuer, die in einem Kalendermonat einzubehalten war, spätestens am fünfzehnten Tag des Folgemonates abzuführen. Für den Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen sind entsprechende Bestimmungen in § 41 Abs. 3 FLAG 1967 und § 43 Abs. 1 FLAG 1967 enthalten. Gemäß § 11 Abs. 1 IESG gehen Forderungen, die die Dienstgeber nach § 1 IESG haben ohne Änderung des Rechtsgrundes auf den Insolvenz-Ausfallsgeld-Fonds über. Die Erfüllung dieser übergegangenen Forderungen durch Zahlungen an den Fonds stellt für den Masseverwalter "Lohnzahlung" im Sinne des § 78 Abs. 1 EStG 1988 dar und besteht mit dieser Zahlung auch die Pflicht die Lohnsteuer der Arbeitnehmer einzubehalten abzuführen.

Nach Ansicht des Richters beim Bundesfinanzgericht ist die Geltendmachung der Haftung für diese Lohnabgaben betreffend den Lohnzahlungszeitraum 1-5/2011 gegenüber dem Beschwerdeführer aus rechtlichen Gründen deshalb nicht möglich, weil diese Zahlungen nicht mehr durch den Beschwerdeführer als Geschäftsführer veranlasst wurden. Diese Zahlung der zugrundeliegenden Löhne, Gehälter, Kündigungsentschädigungen und Abfertigungen erfolgten nach Eröffnung des Konkursverfahrens, durch den Insolvenz-Ausfallsgeld-Fonds. Die Verpflichtung zur Abfuhr der Lohnabgaben geht bei Erstattung der Leistungen des Insolvenz-Ausfallsgeld-Fonds auf den Masseverwalter über.

Ähnlich verhält es sich mit Abgaben, deren gesetzliche Fälligkeit nach der Konkurseröffnung liegt.

Aus der dargelegten Aktenlage ergibt sich schlüssig, dass die GmbH ab März 2011 zahlungsunfähig war, weil Löhne und Gehälter, Mieten und Lieferantenforderungen nicht mehr bezahlt wurden. Die Primärschuldnerin war im Jahr 2011 nicht mehr in der Lage die laufenden Aufwendungen zu erwirtschaften und zu bedienen. Daher wird von der Heranziehung zur Haftung hinsichtlich solcher Abgaben, deren gesetzliche Fälligkeit im Monat März 2011 und später eintritt, Abstand genommen.

Der Beschwerdeführer hat den Nachweis der Gleichbehandlung aller Gläubiger nicht in der vom Gesetz vorgegebenen Form, sondern nur zum Teil erbracht, sodass das Finanzamt auf Grund der Sach- und Rechtslage sowie der höchstgerichtlichen Rechtsprechung daher zur Annahme berechtigt war, dass der Beschwerdeführer hinsichtlich der zeitlich vorgelagerten Abgaben auf Grund der Missachtung des Gleichmäßigkeitsgebotes der Abgabenzahlungspflicht schuldhaft nicht nachgekommen ist und er daher konsequenterweise für betroffenen Abgabenschulden der Gesellschaft zur Haftung herangezogen werden kann (vgl. Erkenntnis des VwGH vom 28. Januar 2002, Zl. 2001/17/0159).

Die haftungsrelevanten Abgaben setzen sich tabellarisch dargestellt, somit wie folgt zusammen:

Abgabenart - Zeitraum	Fälligkeit	Höhe in Euro
-----------------------	------------	--------------

Umsatzsteuer - 08/2010	15.10.2010	526,76
Umsatzsteuer - 09/2010	15.11.2010	2.609,22
Körperschaftsteuer 01-03/2011	15.02.2011	437,00
Lohnsteuer 2010	17.01.2011	2.951,64
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag und Dienstgeberbeitrag 2010		104,55 1.147,53
Umsatzsteuer - 12/2010	15.02.2011	4.430,13
	Summe:	12.206,83

Die Feststellungen zum Eintritt der Zahlungsunfähigkeit ergeben sich aus dem Beschwerdevorbringen und der Aktenlage. Es verbleibt ein haftungsrelevanter Betrag in Höhe von € 12.206,83.

Die Geltendmachung der Haftung liegt im *Ermessen der Abgabenbehörde*, die 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. 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 bei der Primärschuldnerin uneinbringlich ist (vgl. Erkenntnis des VwGH vom 25. Juni 1990, Zl. 89/15/0067).

Im Rahmen der Ermessensübung wird auch der Umstand berücksichtigt, dass die Primärschuldnerin ab März 2011 mangels vorhandener liquider Mittel zahlungsunfähig war und an die Gläubiger keine Zahlungen mehr geleistet hat. Hinsichtlich solcher Abgaben, deren gesetzliche Fälligkeiten im Monat März 2011 oder später liegen wird daher auch im Rahmen der Ermessensübung zu Gunsten des Beschwerdeführers Abstand genommen.

Die gegenständlichen Abgaben sind bei der Primärschuldnerin uneinbringlich. Der Beschwerdeführer ist erwerbstätig. Es ist daher begründet davon auszugehen, dass der Beschwerdeführer durchaus in der Lage sein wird, zumindest einen Teil des eingetretenen Schadens in Höhe von mehr als € 64.000,00 wieder gut zu machen.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen dieses Erkenntnis ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision 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.

Klagenfurt am Wörthersee, am 10. November 2015