

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch R in der Beschwerdesache W, (Bf.) über die Beschwerde vom 28.11.2013 gegen den Haftungsbescheid der belangten Behörde Finanzamt Wien 9/18/19 Klosterneuburg vom 31.10.2013, zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben und die Haftungsinanspruchnahme nach §§ 9, 80 BAO auf Umsatzsteuer 12/2011 in der Höhe von € 48.745,13 eingeschränkt.

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

Entscheidungsgründe

Am 31.10.2013 hat das Finanzamt einen Haftungsbescheid erlassen und die Bf. für offene Umsatzsteuer 12/2010 in Höhe von € 1.334,49 und 12/2011 in Höhe von € 50.328,54 der Firma H.GmbH zur Haftung herangezogen.

Zur Begründung wurde ausgeführt:

"Begründung:

1. Gemäß § 80 Abs. 1 BAO haben die zur Vertretung juristischer Personen Berufenen alle Pflichten zu erfüllen, die den von ihnen Vertretenen obliegen, und insbesondere dafür zu sorgen, dass die Abgaben aus den Mitteln, die sie verwalten, entrichtet werden.
2. Gemäß § 9 Abs. 1 leg. cit. haften die in § 80 Abs. 1 leg. cit. erwähnten Personen neben den durch sie vertretenen Abgabepflichtigen für diese Abgaben insoweit, als die Abgaben infolge schuldhafter Verletzung der ihnen auferlegten Pflichten nicht eingebracht werden können.
3. Gemäß § 1298 ABGB obliegt dem, der vorgibt, dass er an der Erfüllung seiner gesetzlichen Verpflichtung ohne sein Verschulden verhindert war, der Beweis.
4. Aus dem Zusammenhang dieser Bestimmungen ergibt sich, dass der wirksam bestellte Vertreter einer juristischen Person, der die Abgaben der juristischen Person nicht entrichtet hat, für diese Abgaben haftet, wenn sie bei der juristischen Person nicht eingebracht werden können und er nicht beweist, dass die Abgaben ohne sein Verschulden nicht entrichtet werden konnten.

5. Sie waren im Zeitraum 01.10.1999 bis dato unbestritten handelsrechtlicher Geschäftsführer der H.GmbH also einer juristischen Person, und daher gemäß § 18 GesmbH zu deren Vertretung berufen. Sie waren somit auch verpflichtet, die Abgaben aus deren Mitteln zu bezahlen.

6. Hinsichtlich der Heranziehung für aushaftende Umsatzsteuer ist folgendes festzuhalten:

Gemäß § 21 Abs. 1 UstG 94 hat der Unternehmer spätestens am Tag (Fälligkeitstag) des auf den Kalendermonat (Voranmeldungszeitraum) zweitfolgenden Kalendermonats eine Voranmeldung bei dem für die Einhebung der Umsatzsteuer zuständigen Finanzamt einzureichen, in der er die für den Voranmeldungszeitraum zu entrichtende Steuer (Vorauszahlung) oder den auf den Voranmeldungszeitraum entfallenden Überschuss unter entsprechender Anwendung des § 20 Abs. 1 und Abs. 2 und des § 16 leg. cit., selbst zu berechnen hat. Der Unternehmer hat eine sich ergebene Vorauszahlung spätestens am Fälligkeitstag zu entrichten. Für folgende Zeiträume - siehe Haftungsbescheid - wurde die Umsatzsteuer gemeldet, festgesetzt bzw. rechtskräftig veranlagt, jedoch nicht entrichtet.

7. In diesem Zusammenhang ist auf die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu verweisen, wonach es Sache des Geschäftsführers ist, die Gründe darzulegen, die ihn ohne sein Verschulden daran gehindert haben, die ihm obliegende abgabenrechtliche Verpflichtung zu erfüllen, widrigenfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung gem. § 9 Abs. 1 BAO angenommen werden darf. (VwGH v. 18. Oktober 1995, 91/13/0037,0038). Demnach haftet der Geschäftsführer für die nichtentrichteten Abgaben der Gesellschaft auch dann, wenn die Mittel, die ihm für die Entrichtung aller Verbindlichkeiten der Gesellschaft zur Verfügung standen, 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.

8. Da Sie den Vorhalt vom 24.07.2013 nicht beantwortet haben, werden Sie über den umseitigen Betrag zur Haftung herangezogen.

9. Durch das am 25.06.2012 eröffnete Konkursverfahren ist der Abgabenrückstand beim Primärschuldner uneinbringlich geworden, und daher wurden Sie über den umseitigen Betrag zu Haftung herangezogen."

Dagegen richtet sich die fälschlich als Einspruch bezeichnete Beschwerde vom 27.11.2013 mit folgender Textierung:

"Einspruch Haftungsbescheid für StNr. H

Der Kaufvertrag vom 12/2011 betreffend der Firma H.GmbH über die Betriebsstätte Adr. „L" wurde vom Käufer K zwar unterschrieben und das Objekt übernommen, doch durch arglistige Täuschung wurde bis dato kein Geld für den Kaufvertrag bezahlt.

Der Masseverwalter Dr., Adr.MV betreibt die gerichtliche Auseinandersetzung. Nach einem Gerichtsurteil wird diese das Finanzamt verständigen und die Umsatzsteuer abführen.

Ich ersuche um Aufhebung des Haftungsbescheides vom 31.10.2013."

Die Beschwerde wurde mit Beschwerdevorentscheidung vom 10.12.2013 abgewiesen und dies wie folgt begründet:

"Begründung:

Die obgenannte Firma wurde zahlungsunfähig (durch das Gericht festgestellte Masseunzulänglichkeit) sodass die Voraussetzungen im Rahmen des Ermessens für die Ausfertigung eines Haftungsbescheides vorlagen.

Wie bereits im Punkt 6 der Begründung des Haftungsbescheides ersichtlich, waren Sie verpflichtet, die Umsatzsteuer aus den Mitteln der Firma zu zahlen. Wie im Punkt 7 der Begründung des Haftungsbescheides ersichtlich, haben Sie auch keine Berechnung im Sinne des „Gleichbehandlungsgrundsatzes“ vorgenommen.

Über einen Zahlungsaufschub der durch die Firma zu leisten gewesenen Umsatzsteuer ist im Haftungsverfahren nicht zu entscheiden. Einbringungsversuche der Firmenforderungen sind kein Grund für die Nichtentrichtung der Umsatzsteuer. Die Aufhebung des Haftungsbescheides ist daher nicht möglich."

Dagegen richtet sich der fälschlich als Einspruch/Berufung bezeichnete Vorlageantrag vom 10.1.2014:

"Ich berufen gegen die Berufungsvorentscheidung, da der Kaufpreis vom Käufer beeinsprucht wurde und eine Bezahlung an mich oder an die Firma H.GmbH nicht stattgefunden hat. Anbei Bericht vom Masseverwalter und ich bitte sie die nötigen Maßnahmen mit diesem Abzustimmen, da ich über keinerlei Verfügungen über das Rechtsgeschäft verfüge."

Die Beschwerdesache wurde der erkennenden RichterIn mit Beschluss des Geschäftsverteilungsausschusses vom 20.3.2018 als Altfall zur Entscheidung übertragen.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Gemäß § 80 Abs. 1 BAO haben die zur Vertretung juristischer Personen berufenen Personen alle Pflichten zu erfüllen, die den von ihnen Vertretenen obliegen und insbesondere dafür Sorge zu tragen, dass die Abgaben aus den Mitteln, die sie verwalten, entrichtet werden.

Gemäß § 9 Abs. 1 BAO haften die in § 80 Abs. 1 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.

Voraussetzungen für die Geltendmachung einer Haftung gemäß § 9 BAO sind eine Abgabeforderung gegen den Vertretenen, die objektive Uneinbringlichkeit der entsprechenden Abgaben im Zeitpunkt der Inanspruchnahme des Haftenden (VwGH 03.07.1996, 96/13/0025), die Stellung als Vertreter, dessen schuldhafte Pflichtverletzung sowie die Kausalität zwischen Pflichtverletzung und Uneinbringlichkeit (VwGH 10.11.1993, 91/13/0181).

Da es sich bei der Vertreterhaftung nach § 9 Abs. 1 BAO um eine Ausfallhaftung handelt, ist zunächst als Voraussetzung für die Inanspruchnahme des Haftenden die objektive Uneinbringlichkeit der betreffenden Abgaben bei der Primärschuldnerin im Zeitpunkt der Inanspruchnahme des Bf. festzustellen.

Uneinbringlichkeit liegt in diesem Zusammenhang stets dann vor, wenn Vollstreckungsmaßnahmen erfolglos waren oder voraussichtlich erfolglos wären.

Am 25.6.2012 wurde über das Vermögen der Gesellschaft das Konkursverfahren eröffnet. Mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom 2.10.2015 wurde das Konkursverfahren nach Schlussverteilung aufgehoben.

Die Gesellschaft wurde am 4.3.2016 nach § 40 FBG wegen Vermögenslosigkeit gelöscht.

Somit ist ein Zugriff auf Geldmittel der Gesellschaft nicht mehr möglich und folglich die Voraussetzung der Uneinbringlichkeit der gegenständlichen Abgaben bei der Primärschuldnerin jedenfalls gegeben.

Die Bf. war ab 1.10.1999 bis zum 25.6.2012 (Eröffnung des Konkursverfahrens) alleinige handelsrechtliche Geschäftsführerin.

Daraus ergibt sich, dass die Bf. im Zeitraum ihrer Geschäftsführung grundsätzlich verpflichtet war, für die Einhaltung der abgabenrechtlichen Vorschriften Sorge zu tragen.

Zur Frage, ob nun eine schuldhafte Pflichtverletzung, welche eine Uneinbringlichkeit von Abgabenschuldigkeiten bewirkt hat, vorliegt ist zunächst Folgendes auszuführen:

Gemäß § 1298 ABGB obliegt dem, der vorgibt, dass er an der Erfüllung seiner gesetzlichen Verpflichtungen ohne sein Verschulden verhindert war, der Beweis.

Daraus ist abzuleiten, dass der wirksam bestellte Vertreter einer juristischen Person, der die Abgaben der juristischen Person nicht entrichtet hat, für diese Abgaben haftet, wenn sie bei der juristischen Person nicht eingebracht werden können und er nicht beweist, dass die Abgaben ohne sein Verschulden nicht entrichtet werden konnten.

Nur schuldhafte Verletzungen abgabenrechtlicher Pflichten berechtigen zur Haftungsinanspruchnahme. Eine bestimmte Schuldform ist jedoch nicht gefordert, weshalb auch leichte Fahrlässigkeit genügt (z. B. VwGH 18.10.1995, 91/13/0037, 31.10.2000, 95/15/0137). Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hat der Vertreter darzutun, aus welchen Gründen ihm die Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten unmöglich gewesen sei, widrigenfalls die Abgabenbehörde eine schuldhafte Verletzung im Sinn des § 9 Abs. 1 BAO annehmen darf. Unterbleibt der Nachweis, kann

die Behörde die uneinbringlichen Abgaben dem Vertreter zur Gänze vorschreiben (VwGH 24.02.2004, 99/14/0278). Dem Vertreter obliegt dabei kein negativer Beweis, sondern die konkrete (schlüssige) Darstellung der Gründe, die zB. der gebotenen rechtzeitigen Abgabentrichtung entgegenstanden (VwGH 27.10.2008, 2005/17/0259). Dem Vertreter obliegt es, entsprechende Beweisvorsorgen – etwa durch Erstellung und Aufbewahrung von Ausdrucken – zu treffen.

Hinsichtlich der Umsatzsteuer obliegt es gegebenenfalls der Bf. einen Nachweis zu erbringen, dass sie mit deren Nichtentrichtung, bzw. anteiligen Nichtentrichtung die Abgabenbehörde als Gläubigerin nicht schlechter gestellt habe als die anderen Gläubiger.

Gemäß § 21 UStG 94 hat der Unternehmer spätestens am 15. Tag (Fälligkeitstag) des auf den Kalendermonat (Voranmeldungszeitraum) zweitfolgenden Kalendermonats eine Voranmeldung bei dem für die Einhebung der Umsatzsteuer zuständigen Finanzamt einzureichen, in der er die für den Voranmeldungszeitraum zu entrichtende Steuer selbst zu berechnen hat. Der Unternehmer hat eine sich ergebende Vorauszahlung spätestens am Fälligkeitstag zu entrichten.

Die Haftungsinanspruchnahme für Umsatzsteuer 12/2010 betrifft eine mittels Jahreserklärung 2010 einbekannte Nachforderung von ursprünglich € 1.590,53. Daher wurde mit der Bezeichnung Umsatzsteuer 12/2010 die Sache des Verfahrens im Haftungsbescheid unrichtig bezeichnet.

Das BFG ist diesbezüglich nicht zu einer Änderung des Zeitraumes befugt, daher war der Haftungsbescheid in diesem Punkt aufzuheben (*Anmerkung: Zudem haftet laut Rückstandsaufgliederung auch kein Betrag an Umsatzsteuer 2010 aus.*).

Die Haftungsinanspruchnahme für Umsatzsteuer 12/2011 betrifft eine Festsetzung mit Bescheid vom 11. April 2012.

Zunächst wurde mittels Umsatzsteuervoranmeldung für 12/2011 eine Zahllast von € 7.911,70 einbekannt, nach der Festsetzung ergab sich für diesen Zeitraum eine Gesamtforderung von € 50.616,98.

Nach dem Kaufvertrag vom 9.12.2011 sind für den Verkauf der Betriebsstätte (Adr. siehe oben in der Beschwerdeschrift) € 47.000,00 Umsatzsteuer in Rechnung gestellt worden, die in der Umsatzsteuervoranmeldung der Gesellschaft nicht erfasst waren.

Diese Abgabenschuldigkeit wurde von der Einbringung ausgesetzt und letztlich ein Teilbetrag von € 48.745,13 am 1.10.2015 wieder auf das Abgabenkonto der Primärschuldnerin zurückgebucht. Es liegt lediglich in diesem Umfang eine Uneinbringlichkeit bei der Primärschuldnerin vor. Zwei Überrechnungen vom Abgabenkonto der Bf. wurden bereits am 29.5.2017 und am 27.6.2017 vorgenommen, daher besteht derzeit nur noch ein Rückstand von € 47.455,92.

Die Gesellschaft hat ihre Umsätze nach vereinbarten und nicht nach vereinnahmten Entgelten zu versteuern gehabt, daher ist das Beschwerdevorbringen, es sei eine entsprechende Zahlung nicht vereinbarungsmäßig erfolgt, nur insoweit relevant,

dass die Bf. eben nachzuweisen gehabt hätte, über welche Geldmittel sie bei Fälligkeit der tatsächlichen Umsatzsteuervorauszahlung (incl. Lokalverkauf) am 15.2.2012 verfügen konnte und wie sie diese auf alle Gläubiger verteilt habe.

Der Vertreter haftet für nicht entrichtete Abgaben der Gesellschaft auch dann, wenn die Mittel, die ihm für die Entrichtung aller Verbindlichkeiten der Gesellschaft zur Verfügung gestanden sind, hierzu nicht ausreichen, es sei denn, er weist nach, dass er die Abgabenbehörde im Verhältnis nicht schlechter behandelt hat als bei anteiliger Verwendung der vorhandenen liquiden Mittel für die Begleichung aller Verbindlichkeiten (Gleichbehandlungsgrundsatz). Der Nachweis, 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, obliegt dem Vertreter.

Auf diesem, nicht auf der Behörde, lastet auch die Verpflichtung zur Errechnung einer entsprechenden Quote. Vermag der Vertreter nachzuweisen, welcher Betrag bei anteilmäßiger Befriedigung der Forderungen an die Abgabenbehörde abzuführen gewesen wäre, so haftet er nur für die Differenz zwischen diesen und der tatsächlich erfolgten Zahlung. Wird dieser Nachweis nicht angetreten, kann dem Vertreter die uneinbringliche Abgabe zur Gänze vorgeschrieben werden (vgl. z.B. VwGH 2.9.2009, 2007/15/0039, BFG 28.5.2015, RV/7100596/2014, a.o. Rev. zurückgewiesen).

Den Nachweis, welcher Betrag bei Gleichbehandlung sämtlicher Gläubiger an die Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre, hat der Vertreter in diesem Zusammenhang auf die jeweiligen Fälligkeitszeitpunkte einerseits und das Vorhandensein liquider Mittel zu diesen Zeitpunkten andererseits bezogen zu führen (vgl. VwGH 28.6.2012, 2011/16/0126 und VwGH 9.11.2011, 2011/16/0116).

Auf das Erfordernis zur Erbringung eines derartigen Gleichbehandlungsnachweises, welcher sich auf die jeweiligen Fälligkeitstage der verfahrensgegenständlichen Abgabenschuldigkeiten zu beziehen hat, ist die Bf. auch bereits bei ihrer Heranziehung zur Haftung nach § 9 BAO iVm § 80 BAO ausdrücklich hingewiesen worden.

Eine Quotenberechnung wurde nicht vorgenommen. Der Gleichbehandlungsnachweis wurde demnach nicht erbracht, was nach der angeführten ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofs jedoch die Aufgabe des zur Haftung Herangezogenen darstellt.

Infolge der schuldhaften Pflichtverletzung durch die Bf. (andere Gläubiger wurden bezahlt, die Abgabenverbindlichkeiten jedoch nicht), konnte die Abgabenbehörde nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 30.5.1989, 89/14/0044) auch davon ausgehen, dass die Pflichtverletzung Ursache für die Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben war.

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. Von einer ermessenswidrigen Inanspruchnahme wird vor allem dann gesprochen, wenn die Abgabenschuld vom Hauptschuldner ohne Gefährdung und ohne Schwierigkeit rasch eingebracht werden kann.

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

Die Bf. fungierte als alleinige handelsrechtliche Geschäftsführerin, daher konnte nur bei ihr eine Haftungsinanspruchnahme erfolgen.

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.

Eine solche Rechtsfrage liegt nicht vor.

Wien, am 30. März 2018