

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch R über die Beschwerde des NN, Adresse, vertreten durch St, Adresse, vom 10.11.2016 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt vom 13.10.2016, Abgabekontonummer AN, betreffend Haftung gemäß § 9 BAO nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Haftung wird hinsichtlich folgender Abgabenschuldigkeiten in der Gesamthöhe von 13.121,16 Euro geltend gemacht:

Abgabenart	Betrag in Euro
Umsatzsteuer 2014	340,67
Umsatzsteuer 05/2015	3.430,11
Umsatzsteuer 06/2015	2.345,45
Umsatzsteuer 07/2015	1.540,49
Lohnsteuer 06/2015	4.926,27
Dienstgeberbeitrag 06/2015	495,25
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 06/2015	42,92

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

### Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (Bf.) war seit dem Jahr X alleiniger handelsrechtlicher Geschäftsführer der NN.GmbH.

Mit dem Beschluss des Landesgerichtes für ZRS Graz vom 2015, wurde über die NN.GmbH ein Sanierungsverfahrens ohne Eigenverwaltung eröffnet. Mit dem Beschluss des Gerichtes vom 2016 wurde der Sanierungsplan rechtskräftig bestätigt (Quote 20%) und das Sanierungsverfahren aufgehoben.

Im Vorhalt vom 21.07.2016 teilte das Finanzamt dem Bf. mit, am Abgabekonto der NN.GmbH hafteten Abgaben in der Höhe von 73.063,95 Euro unberichtigt aus. Diese bei der Gesellschaft als uneinbringlich anzusehenden Beträge seien während der Vertretungsperiode des Bf. fällig bzw. nicht entrichtet worden.

Sofern die GmbH ab den jeweiligen Fälligkeitstagen der Abgaben nicht mehr über ausreichende 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 Gläubiger der GmbH (auch die zur Gänze bezahlten) sowie die auf einzelne Verbindlichkeiten (Gläubiger) geleisteten Zahlungen (Quoten) darzulegen. Alle verfügbar gewesen liquiden Mittel seien anzugeben bzw. gegenüber zu stellen. Für den Nachweis der Gläubigergleichbehandlung sei eine rechnerische Darstellung vorzulegen.

Im Fall der Nichtbringung der Nachweise müsse das Finanzamt davon ausgehen, dass der Bf. die ihm obliegende Verpflichtung, die fällig gewordenen Abgaben aus den verwalteten Mitteln zu entrichten, schuldhaft verletzt habe, und diese Pflichtverletzung auch ursächlich für den Abgabenausfall bei der Gesellschaft sei.

Der Umsatzsteuerbescheid 2014 vom 17.02.2016 mit einer Zahllast in der Höhe von 42.258,66 Euro wurde dem Vorhalt beigelegt.

In der Vorhaltsbeantwortung vom 29.08.2016 führte der Bf. durch seinen Vertreter aus, zum Zeitpunkt der Insolvenzeröffnung habe der Bf. keine Kenntnis von der Umsatzsteuernachzahlung 2014 gehabt; diese sei ihm erst im Zuge der Erstellung der Bilanz für das Jahr 2014 zur Kenntnis gelangt.

Die Finanzstrafbehörde habe Vorerhebungen hinsichtlich eines finanzstrafrechtlichen Tatbestandes eingeleitet und das Verfahren nach einer Stellungnahme des steuerlichen Vertreters am 12.04.2016 eingestellt. Dem Bf. habe keine Wissenslichkeit der Abgabennachforderung nachgewiesen werden können. Somit könne dem Bf. aufgrund des Nichtvorliegens einer schuldhaften Pflichtverletzung auch keine Haftung als Geschäftsführer angelastet werden.

Hinsichtlich der Umsatzsteuer 05, 06 und 07/2015 verwies der Bf. auf seine Aufstellung über die Verbindlichkeiten der Gesellschaft vom 01.06. bis 30.09.2015; eine Haftung bestünde nur in Bezug auf die Schlechterstellung des Finanzamtes gegenüber anderen Gläubigern.

Die Lohnabgaben [gemeint offensichtlich: die Löhne] für Juni 2015 seien bis auf einen Betrag in der Höhe von 4.000 Euro an die Mitarbeiter ausbezahlt worden; eine Haftung sei nur im Hinblick auf eine Schlechterstellung des Finanzamtes gegenüber anderen Gläubigern möglich.

Der Bf. sei seit 01.02.2016 in Pension und beziehe eine monatliche Nettopension von 1.624,79 Euro. Unter Berücksichtigung des Existenzminimums ergäbe sich ein maximal pfändbarer Betrag von ca. 700 Euro. Das regelmäßige Einkommen sei bei der Ermessensentscheidung zur Heranziehung zur Haftung zu würdigen.

Mit dem Haftungsbescheid vom 13.10.2016 nahm das Finanzamt den Bf. als Haftungspflichtigen für aushaftende Abgabenschuldigkeiten der NN.GmbH im Ausmaß von 46.847,27 Euro (Umsatzsteuer 2014 34.066,78 Euro, Umsatzsteuer 05/2015 3.430,11 Euro, Umsatzsteuer 06/2015 2.345,45 Euro, Umsatzsteuer 07/2015 1.540,49 Euro, Lohnsteuer 06/2015 4.926,27 Euro, Dienstgeberbeitrag 06/2015 495,25 Euro und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 06/2015 42,92 Euro) in Anspruch und forderte ihn auf, den Betrag innerhalb eines Monats ab Zustellung des Bescheides zu entrichten.

Das Finanzamt führte im Bescheid u.a. aus, der Bf. habe trotz Aufforderung keine rechnerische Darstellung der quotenmäßigen Gleichbehandlung aller Gläubiger für die Umsatzsteuer 2014 übermittelt, weshalb der Bf. diesbezüglich zu 100% in Anspruch genommen werde.

Hinsichtlich der vom Bf. beigebrachten Aufstellungen für Juli, August und September 2015 errechnete das Finanzamt, dass es bei der Aufteilung der liquiden Mittel gegenüber den anderen Gläubigern der Gesellschaft im Juli 2015 um 22,35%, im August 2015 um 44,88% und im September um 26,41% benachteiligt worden sei, weshalb die Haftungsinanspruchnahme für die Umsatzsteuer 05/2015, den Dienstgeberbeitrag 06/2015 und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 06/2015 im Ausmaß von 22,35%, für die Umsatzsteuer 06/2015 im Ausmaß von 44,88% und für die Umsatzsteuer 07/2015 im Ausmaß von 26,41% erfolge.

Hinsichtlich der Lohnsteuer 06/2015 nahm das Finanzamt den Bf. in voller Höhe mit der Begründung in Anspruch, bei der Lohnsteuer bestehe eine Ausnahme vom Gleichheitsgrundsatz; die Unterlassung der Abfuhr der Lohnsteuer stelle eine schuldhaft Verletzung der abgabenrechtlichen Verpflichtungen des Bf. dar.

Die Haftungsschuld sei, da der Bf. monatlich eine Pension beziehe, zumindest teilweise einbringlich und seine Haftungsinanspruchnahme daher auch zweckmäßig.

Gegen den Haftungsbescheid brachte der Bf. durch seinen steuerlichen Vertreter am 08.11.2016 das Rechtsmittel der Beschwerde ein.

Wie bereits in der Stellungnahme vom August 2016 erörtert, sei dem Bf. die Umsatzsteuernachzahlung für 2014 weder bewusst gewesen noch von ihm befürchtet worden. Von einer Schuldhaftigkeit der zum Zeitpunkt der Insolvenzeröffnung nicht bekannten Verbindlichkeiten könne daher nicht gesprochen werden, weil eine Schuldhaftigkeit nur bei vorsätzlichem oder fahrlässigem Handeln vorliege bzw. ein "persönliches Dafürkönnen für das begangene Unrecht" nicht vorliege.

Es werde beantragt, die Haftung um den Betrag von 34.066,78 Euro einzuschränken.

Mit der Beschwerdeverentscheidung vom 10.01.2017 wies das Finanzamt die Beschwerde als unbegründet ab.

Die Umsatzsteuererklärung 2014 sei am 10.02.2016 eingebracht und die Umsatzsteuer antragsgemäß veranlagt worden. In den von der GmbH übermittelten Umsatzsteuervoranmeldungen seien daher nicht alle Umsätze enthalten gewesen. Die Umsatzsteuer 2014 sei am 17.03.2014 fällig gewesen. Im März 2014 seien von der GmbH Umsätze in der Höhe von 141.944,81 Euro gemeldet worden. Es stehe daher fest, dass die GmbH liquide Mittel zur Bezahlung ihrer Verbindlichkeiten gehabt habe.

Ein Liquiditätsstatus sei aber nicht erbracht worden, weshalb vom Vorliegen einer schuldhaften Pflichtverletzung auszugehen sei.

Im Schriftsatz vom 07.02.2017 beantragte der Bf. die Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht sowie die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung.

Bei auch nur oberflächlichem Aktenstudium hätte das Finanzamt feststellen müssen, dass die Gesellschaft ihren Gewinn abweichend vom Kalenderjahr mit 31.01. eines jeden Jahres ermittle. Die bescheidmäßig festzusetzende Umsatzsteuer 2014 umfasse somit den Zeitraum Februar 2013 bis 31. Jänner 2014.

Eine schuldhafte Pflichtverletzung liege insbesondere dann vor, wenn der Geschäftsführer bewusst Abgaben nicht entrichte, Buchführung und Aufzeichnungspflichten verletze oder Zahlungserleichterungen durch falsche Angabe erschleiche und in weiterer Folge eine Abgabenschuld uneinbringlich werde.

Im vorliegenden Fall könne von einer bewussten Abgabennichtentrichtung nicht gesprochen werden, zumal dem Geschäftsführer die Umsatzsteuernachzahlung für 2014 in der Höhe von 42.258,66 Euro nicht bewusst gewesen sei und er im Vertrauen auf die langjährige vertrauenswürdige Buchhalterin sowie dem die Buchhaltung und die Umsatzsteuervoranmeldung erstellenden Steuerberater vertraut habe.

Nach Insolvenzeröffnung und Bekanntwerden der Umsatzsteuerdifferenz sei die NN.GmbH durch den Masseverwalter vertreten gewesen. Dem Bf. sei es daher nicht möglich gewesen, die haftungsgegenständliche Umsatzsteuer für 2014 zu entrichten.

Auch wenn die Abgabenbehörde der Meinung sei, dass sich die Pflichtverletzung bei Selbstbemessungsabgaben immer auf deren Fälligkeitstermin beziehe, müsse entgegnet werden, dass eine Haftung auch dann nicht eingetreten wäre, wenn die Abgaben nach dem Fälligkeitstag entrichtet worden wären. Dieses "sich aus der Haftung freikaufende Bezahlen" sei aber durch die inzwischen eingetretenen Insolvenz und dem Verlust des Geschäftsführers über die Firmengelder zu verfügen, nicht möglich gewesen.

Unter Bezugnahme auf die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Bf. (Pensionsbezüge mit ca. 1.650 Euro), die zu übende Ermessensentscheidung und dem Umstand, dass der Bf. bis zur Erstellung der Steuererklärung und des Einreichens dieser beim Finanzamt nicht über die Umsatzsteuernachzahlung Bescheid gewusst habe, ergehe das Ersuchen, den Haftungsbetrag von 46.847,27 € um 34.066,78 € einzuschränken.

In der am 11.07.2017 abgehaltenen mündlichen Verhandlungen wurde ergänzend vorgebracht, die GmbH betreibe das Unternehmen weiter. Der Bf. sei derzeit Mehrheitsgesellschafter, werde seine Anteile aber noch im Laufe dieses Jahres veräußern.

Die Berechnungen des Finanzamtes betreffend die Haftungsbeträge für die Umsatzsteuer 05-07/2015 und der Lohnabgaben 06/2015 wurden vom Bf. nicht bestritten.

Zur Büroorganisation führte der Bf. aus, die Rechnungen habe eine Angestellte der GmbH erstellt. Sämtliche Rechnungen seien in ein Buchhaltungsprogramm eingegeben worden, das parallel mit dem steuerlichen Vertreter gearbeitet habe. Die Umsatzsteuervoranmeldungen seien vom damaligen steuerlichen Vertreter der GmbH erstellt und beim Finanzamt eingebracht worden. Der GmbH sei die Zahllast mitgeteilt worden, woraufhin der Bf. die Anweisung erteilt habe, diese zu entrichten.

Die wirtschaftliche Lage des steuerlichen Vertreters sei sehr schlecht gewesen. Es sei chaotisch zugegangen, weil ständig neue Mitarbeiter tätig waren. Es hätten auch keine Bilanzbesprechungen stattgefunden. Begonnen habe das Chaos ungefähr im Jahr 2012 ("Es ging so lange, bis es nicht mehr ging").

Die Frage, ob der Bf. den steuerlichen Vertreter im Hinblick auf die in den Umsatzsteuerjahreserklärungen 2009 bis 2014 durchgehend ausgewiesenen Restschulden überwacht habe, verneinte dieser. Man müsse sich auf gewisse Sachen verlassen können. Er könne keinen Steuerberater überprüfen.

In der fortgesetzten mündlichen Verhandlung vom 05.09.2017 legte der Bf. eine Quotenberechnung im Hinblick auf die Umsatzsteuer 2014 vor (Benachteiligung des Finanzamtes 1%) und beantragte, der Beschwerde teilweise stattzugeben.

Die Abgabenbehörde brachte gegen die Berechnung keinen Einwand vor und beantragte ebenfalls die teilweise Stattgabe der Beschwerde.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

*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.*

Uneinbringlichkeit der Abgaben bei der NN.GmbH

Aus der Aktenlage (Firmenbuchauszug FN FN) ergibt sich, dass das über die Gesellschaft eröffnete Sanierungsverfahren seit Anfang 2016 aufgehoben ist. Eine Einbringlichmachung der die Quote von 20% übersteigenden, am Abgabenkonto der Gesellschaft unberichtigt aushaftenden Abgaben in der Höhe von 73.063,95 Euro durch das Finanzamt ist auch in Hinkunft nicht möglich.

Geschäftsführer der NN.GmbH

Laut Firmenbuchauszug fungierte der Bf. seit dem Jahr X als alleiniger handelsrechtlicher Vertreter der Gesellschaft.

Als Geschäftsführer hatte der Bf. die abgabenrechtlichen Pflichten der Gesellschaft zu erfüllen. Zu diesen gehört u.a. die Pflicht zur Entrichtung der Abgaben aus den verwalteten Mitteln, die Führung von Büchern und Aufzeichnungen, die fristgerechte Einreichung von (vollständigen) Abgabenerklärungen und die Beachtung des § 78 Abs. 3 EStG 1988.

Verletzung des Gleichbehandlungsgrundsatzes hinsichtlich der im Juli, August und September 2015 fälligen Abgaben

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist es Aufgabe des Geschäftsführers, darzutun, weshalb er nicht dafür Sorge tragen konnte, dass die Gesellschaft die angefallenen Abgaben entrichtet hat, widrigenfalls von der Abgabebehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung angenommen werden darf (VwGH 13.04.2005, 2002/13/0183; 27.01.2011, 2009/16/0108).

Die Pflicht des Vertreters, die vom Vertretenen geschuldeten Abgaben zu entrichten, besteht nur insoweit, als hierfür liquide Mittel vorhanden sind. Hatte der Vertreter Gesellschaftsmittel zur Verfügung, die zur Befriedigung sämtlicher Schulden der

Gesellschaft nicht ausreichen, liegt es an ihm, nachzuweisen, dass er die vorhandenen Mittel zur anteiligen Befriedigung aller Verbindlichkeiten verwendet und somit die Abgabenschulden nicht schlechter behandelt hat (z.B. VwGH 03.09.2008, 2003/13/0094; 15.12.2009, 2005/13/0040; "Gleichbehandlungsgrundsatz").

Vermag der Vertreter daher nachzuweisen, welcher Betrag bei anteilmäßiger Befriedigung der Forderungen an die Abgabenbehörde abzuführen gewesen wäre, so haftet er nur für die Differenz zwischen diesem und der tatsächlich erfolgten Zahlung.

Der Bf. hat hinsichtlich der Juli, August und September 2015 fälligen Verbindlichkeiten der NN.GmbH entsprechende Aufstellungen der Gesamtverbindlichkeiten der Gesellschaft sowie ihrer liquiden Mittel vorgelegt, sodass eine Haftung für die in diesen Monaten fälligen, haftungsgegenständlichen Abgaben Umsatzsteuer 05, 06 und 07/2015, Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 06/2015 nur in Höhe der errechneten prozentmäßigen Schlechterstellung des Finanzamtes gegenüber anderen Gläubigern erfolgen kann.

Gegen die Höhe der im Haftungsbescheid angeführten Beträge betreffend Umsatzsteuer 07, 08 und 09 wurden seitens des Bf. weder im Vorlageantrag noch in den mündlichen Verhandlungen vom 11.07. und 05.09.2017 Einwände vorgebracht.

#### Lohnsteuer 06/2015

Aus der Bestimmung des § 78 Abs. 3 EStG 1988, 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, ergibt sich, 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 Abs. 1 BAO darstellt (vgl. VwGH vom 05.04.2011, 2009/16/0106, und die dort zitierte Vorjudikatur).

Die Inanspruchnahme des Bf. als Haftungspflichtiger für die Lohnsteuer 06/2015 in vollem Ausmaß und nicht, wie in der Vorhaltsbeantwortung beantragt, nur im prozentmäßigen Ausmaß der Schlechterstellung der Abgabenbehörde gegenüber anderen Gläubigern, erfolgte zu Recht. Einwände dagegen wurden weder im Vorlageantrag noch in der mündlichen Verhandlung vom 11.07.2017 vorgebracht.

#### Umsatzsteuer 2014

Der Bf. legte in der mündlichen Verhandlung vom 05.09.2017 eine Liquiditätsaufstellung betreffend die Umsatzsteuer 2014 vor.

Aus dieser ergibt sich, dass die Abgabenbehörde um 1% gegenüber den übrigen Gläubigern benachteiligt wurde. Hinsichtlich der Umsatzsteuer 2014 ergibt sich daher ein Haftungsbetrag in der Höhe von 340,67 Euro.

### Kausalität

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).

### Ermessen

Die Geltendmachung der Haftung liegt im Ermessen der Abgabenbehörde, das sich innerhalb der vom Gesetz aufgezeigten Grenzen (§ 20 BAO) zu halten hat. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Dem Gesetzesbegriff "Billigkeit" ist dabei die Bedeutung "berechtigte Interessen der Partei", dem Gesetzesbegriff "Zweckmäßigkeit" die Bedeutung "öffentliches Anliegen an der Einbringung der Abgaben" beizumessen (vgl. VwGH 24.02. 1997, 96/17/0066).

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 25.06.1990, 89/15/0067).

Im vorliegenden Fall ist die Einbringlichmachung bei der Primärschuldnerin unzweifelhaft nicht möglich, daher kann in Umsetzung des öffentlichen Anliegens der Sicherung des Steueraufkommens nur auf den Bf. zurückgegriffen werden, der laut Firmenbuchauszug im haftungsrelevanten Zeitraum einziger verantwortlicher Geschäftsführer der NN.GmbH war.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes steht selbst die Vermögenslosigkeit oder das Fehlen von Einkünften des Haftungspflichtigen der Geltendmachung der Haftung nicht entgegen (VwGH 25.11.2009, 2008/15/0220), zumal eine allfällige derzeitige Uneinbringlichkeit nicht ausschließt, dass künftig neu hervorkommendes Vermögen oder künftig erzielte Einkünfte zur Einbringlichkeit führen können (VwGH 14.12.2006, 2006/14/0044).

Angesichts des Bezuges von pfändbaren Pensionseinkünften ist die zumindest teilweise Einbringlichmachung des Haftungsbetrages beim Bf. möglich.

Die Ermessensübung des Finanzamtes, den Bf. zur Haftung der aushaftenden Abgabenverbindlichkeiten der Primärschuldnerin heranzuziehen, ist daher nicht zu beanstanden.



Der Beschwerde war daher teilweise stattzugeben und der Haftungsbetrag der Umsatzsteuer 2014 gegenüber dem angefochtenen Haftungsbescheid mit nunmehr 340,67 Euro festzusetzen.

#### 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.

Die Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nicht zulässig, weil den Ausführungen in der Entscheidung die (oben zitierte) ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur Haftung eines Geschäftsführers nach § 9 BAO zu Grunde liegen.

Graz, am 5. September 2017