

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache Bf, vertreten durch Mag. Elfriede Sixt, Eichenstraße 28, 2102 Bisamberg, gegen den Bescheid des FA Wien 3/6/7/11/15 Schwechat Gerasdorf vom 09.12.2011 betreffend Haftung gemäß § 9 BAO zu Recht erkannt:

Der Berufung wird insoweit Folge gegeben, als die Haftung auf Euro 147.896,94 anstatt Euro 157.723,68 eingeschränkt wird.

Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

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

## Entscheidungsgründe

Mit Haftungsbescheid vom 9. Dezember 2011 nahm das Finanzamt den Beschwerdeführer (Bf) als Haftungspflichtigen gemäß § 9 Abs. 1 BAO für aushaftende Abgabenschuldigkeiten der P-GmbH im Ausmaß von Euro 157.723,68 in Anspruch.

In der dagegen eingebrochenen Berufung führte der Bf aus, dass die Haftungsinanspruchnahme dem Grunde und der Höhe nach bestritten werde.

Hinsichtlich der im Haftungsbescheid angeführten Lohnsteuer, Dienstgeberbeiträge und Zuschlag zu Dienstgeberbeiträgen für 3-12/2008 und 1-4/2009 sei auszuführen, dass hier auch Beiträge für nicht gezahlte Entgelte im Ausmaß von Euro 48.150,36 enthalten seien. Der Bf verweise auf sein Schreiben vom 20. August 2010, in dem er bereits daraufhin verwiesen habe, dass die Abgaben von den Gehältern berechnet und gemeldet worden seien, obwohl die Gehälter nicht mehr oder nicht mehr zur Gänze ausbezahlt worden seien. Diese könnten also nicht zur Haftung vorgeschrieben werden.

Der Bf weise darauf hin, dass er mit 21. August 2009 die Geschäftsführungsposition zurückgelegt habe, also für die Beträge von 9/2009 bis 4/2009 nicht mehr zur Verantwortung gezogen werden könne.

Hinsichtlich des Rückstandes aus Umsatzsteuer für 2008 von Euro 27.621,09 sei anzumerken, dass dem Geschäftsführer im Zeitraum 9 - 12/2008 keine ausreichenden Mittel zur Verfügung gestanden seien, um alle Verbindlichkeiten des Unternehmens zu bedienen. Eine Gegenüberstellung der Einnahmen der angeführten Monate mit den benötigten Mitteln der einzelnen Monate würde bei einer Gegenüberstellung den aliquoten Betrag von Euro 9.230,20 ergeben, der zu bezahlen gewesen wäre.

Weiters erhebe der Bf Einspruch gegen den Ansatz der Körperschaftsteuer für die Perioden 4-6/2008, 7-9/2009 und 10-12/2008 ebenso wie gegen die Vorschreibung der Pfändungsgebühren und der Stundungszinsen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 11. April 2012 schränkte das Finanzamt die Haftung auf den Betrag von Euro 157.250,39 ein.

In dem dagegen eingebrachten Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz brachte der Bf vor, dass den Zahlen der vorgelegten Bilanzen und Gewinn- und Verlustrechnungen für 2008 zu entnehmen sei, dass sich während des gesamten Wirtschaftsjahres 2008 die Verbindlichkeiten stetig aufgebaut hätten (Ausnahme: September; da immer der beste Monat im Direktmarketing). Dies sei auch offensichtlich begründbar durch einen negativen operativen CashFlow des Unternehmens. Eine Auswertung der Zahlen ergebe den Nachweis, dass dies bei sämtlichen Gläubigern erfolgt sei. Eine aliquote Anwendung des Prozentsatzes des Verbindlichkeitenaufbaus auf die offenen Finanzamtsverbindlichkeiten der P-GmbH ergebe einen Betrag von Euro 82.045,04, der unter Beachtung des Gleichbehandlungsprinzips an das Finanzamt zu zahlen gewesen wäre. Die Aliquotierung sei in diesem Fall auch auf die Lohnsteuer und den Dienstgeberbeitrag angewendet worden. Das mit Abgabe der Steuererklärung entstandene Umsatzsteuerguthaben in Höhe von Euro 98.595,95 sei trotz gegenteiligem Antrag mit vorrangiger Verrechnung mit Lohnsteuerschulden (Abgabe der Steuererklärungen und Antrag sei durch den Bf im Auftrag des Konkursverwalters erfolgt) nicht mit den Lohnsteuerschulden verrechnet worden. Dadurch ergebe sich ein hoher Anteil der Lohnsteuer und Dienstgeberbeitragsschulden in der Haftungssumme. Laut Rechtsmeinung seien mit etwaigen Guthaben die ältesten Rückstände zu verrechnen, womit sich keine Lohnsteuer bzw. Dienstgeberbeträge mehr ergeben hätten, sondern offene Umsatzsteuerbeträge, die dem Grundsatz der Gläubigergleichbehandlung unterlägen.

Den Ausführungen hinsichtlich Generalzession an die UC könne der Bf nicht folgen. Hier könne nur insofern ein Irrtum vorliegen, als die H-GmbH als Kreditnehmer ihre Forderungen an die UC zediert habe. Da die Buchhaltung im selben System lange geführt worden sei, könne es sein, dass irrtümlich auf den Listen der P-GmbH eine Zession angegeben sei. Die P-GmbH sei eine 100% Tochter der H-GmbH gewesen und habe

keine Verbindlichkeiten gegenüber der UC gehabt. Eine Zession der Forderungen der P-GmbH an die UC hätte eine rechtlich unzulässige Einlagenrückgewähr bedeutet, insofern sei das gar nicht möglich gewesen.

Den weiteren Ausführungen hinsichtlich Pflichtverletzungen durch den Steuerpflichtigen sei ebenfalls nicht zu folgen. Es habe sich bei der steuerpflichtigen Gesellschaft um eine Tochtergesellschaft der H-GmbH gehandelt, die wiederum eine Tochtergesellschaft der E-AG gewesen sei. Die E-AG habe bereits 2004 ein gerichtliches Ausgleichsverfahren durchgeführt, finanziert durch die BA, die sich aufgrund kapitalmäßiger Verflechtungen ungeplanterweise als Eigenkapitalgeber gesehen habe. Als der Bf das Geschäftsführungsmandat in diesen Gesellschaften übernommen habe, habe die BA ihre Anteile um Euro 1 und einer Finanzierungsgarantie übertragen. Zu diesem Zeitpunkt (Juni 2006) habe der Bilanzverlust des Konzerns bereits rund Euro 980.000 betragen. Es sei versucht worden, für diese Direktmarketingunternehmen - eine mehr als schwierige Branche - eine Sanierung durchzuführen. Bedingt durch die schlechte wirtschaftliche Lage im Herbst 2008 hätten die Unternehmen 2009 in den Konkurs geführt werden müssen. Der Bf lege diesbezüglich noch Ausführungen bei. Die Konkurse seien inzwischen abgeschlossen worden, ohne dass dem Bf von Seiten der Konkursverwalter ein Vorwurf hinsichtlich Konkursverschleppung usw. gemacht worden sei. Insofern sei den Ausführungen hinsichtlich Pflichtverletzung usw. nicht zu folgen.

Auch eine während des Konkursverfahrens durchgeföhrte Lohnsteuerprüfung habe ergeben, dass die Führung der Lohnverrechnung ordnungsgemäß erfolgt sei, es liege dementsprechend keine Pflichtverletzung vor. Der Ausgabenausfall sei nicht auf das Verschulden des Bf zurückzuföhren.

#### ***Über die Beschwerde wurde erwogen:***

*Gemäß § 323 Abs. erster Satz BAO sind die am 31. Dezember 2013 bei dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen und Devolutionsanträge vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.*

*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 eingebroacht 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.*

Unbestritten ist, dass dem Bf laut Eintragung im Firmenbuch von 17. März 2008 bis 17. März 2009 als selbstständig vertretungsbefugtem Geschäftsführer und von 18. März 2009 bis zur vorgebrachten Zurücklegung der Geschäftsführungsposition am

21. August 2009 als Liquidator der Abgabepflichtigen die Erfüllung der abgabenrechtlichen Pflichten der Gesellschaft oblag.

Die ebenfalls nicht bestrittene Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben bei der Primärschuldnerin steht auf Grund der Aufhebung des Konkurses nach Schlussverteilung mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom 1. Juli 2011 und Eintragung der amtsweigigen Löschung der Firma im Firmenbuch am 16. November 2011 fest.

Entsprechend der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (Erkenntnis vom 19. November 1998, 97/15/0115) ist es im Falle der Uneinbringlichkeit der Abgaben bei der Gesellschaft Sache des Geschäftsführers darzutun, weshalb er nicht Sorge getragen hat, dass die Gesellschaft die anfallenden Abgaben rechtzeitig entrichtet hat, widrigenfalls die Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung annehmen darf. In der Regel wird nämlich nur der Geschäftsführer jenen ausreichenden Einblick in die Gebarung der GmbH haben, der ihm entsprechende Behauptungen und Nachweise ermöglicht.

Hatte der Geschäftsführer Gesellschaftsmittel zur Verfügung, die zur Befriedigung sämtlicher Schulden der Gesellschaft nicht ausreichten, so ist er nur dann haftungsfrei, wenn er im Verwaltungsverfahren nachweist, dass er die vorhandenen Mittel zur anteiligen Befriedigung aller Verbindlichkeiten verwendet und somit die Abgabenschulden nicht schlechter behandelt hat. Wenn die Behauptung und Nachweisung des Ausmaßes der quantitativen Unzulänglichkeit der in den Fälligkeitszeitpunkten der Abgaben zur Verfügung stehenden Mittel im Verwaltungsverfahren unterlassen wird, kommt eine Beschränkung der Haftung bloß auf einen Teil der uneinbringlichen Abgabenschulden nicht in Betracht.

Bezüglich der mit Haftungsbescheid geltend gemachten Lohnsteuer ergibt sich die schuldhafte Verletzung der Vertreterpflichten durch deren Nichtabfuhr durch den Bf nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 13.3.1991, 90/13/0143) aus der Bestimmung des § 78 Abs. 3 EStG, wonach jede Zahlung voller vereinbarter Arbeitslöhne, wenn die zur Verfügung stehenden Mittel nicht auch für die darauf entfallende und einzubehaltende Lohnsteuer ausreichen, eine schuldhafte Verletzung der abgabenrechtlichen Pflichten des Vertreters darstellt.

Die Verpflichtung eines Vertreters nach § 80 BAO hinsichtlich der Lohnsteuer geht somit nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 27.8.2008, 2006/15/0010) über das Gebot der gleichmäßigen Behandlung aller Schulden (aller Gläubiger) hinaus. Aus den Bestimmungen des § 78 Abs. 3 EStG 1988 und § 95 Abs. 3 EStG 1988 ergibt sich vielmehr die Verpflichtung, dass die jeweilige (Abzugs-)Steuer zur Gänze zu entrichten ist.

Die vom Bf angewendete Aliquotierung auch auf die haftungsgegenständliche Lohnsteuer ist daher nicht zulässig. Daran vermag auch der Einwand, dass das mit Abgabe der Steuererklärung entstandene Umsatzsteuerguthaben in Höhe von Euro 98.595,95 trotz

gegenteiligem Antrag mit vorrangiger Verrechnung mit Lohnsteuerschulden nicht mit den Lohnsteuerschulden verrechnet worden sei, nichts zu ändern, da ein Streit über die Richtigkeit der Gebarung auf dem Abgabenkonto nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 28.9.2004, 2001/14/0176) in dem in § 216 BAO normierten Verfahren zur Erlassung eines Abrechnungsbescheides auszutragen ist und ein solches Verfahren auch dem Haftungspflichtigen offen steht.

Bezüglich des Vorbringens, dass hinsichtlich der im Haftungsbescheid angeführten Lohnsteuer, Dienstgeberbeiträge und Zuschlag zu Dienstgeberbeiträgen für 3-12/2008 und 1-4/2009 auch Beiträge für nicht gezahlte Entgelte im Ausmaß von Euro 48.150,36 enthalten seien, wurde dem Bf bereits in der Berufungsvorentscheidung vom 11. April 2012 vorgehalten, dass der Nachweis der nicht bezahlten Gehälter trotz der diesbezüglichen Aufforderung mit Ergänzungsauftrag vom 29. Februar 2012 nicht erbracht wurde. Auch dem vorgelegten Kontoblatt Verr. Personal Jänner 2008 bis August 2008 kann eine allfällige Verminderung aufgrund nicht gezahlter Entgelte der auf die einzelnen Monate entfallenden Abgabenbeträge nicht entnommen werden.

Mangels Widerspruchs im Vorlageantrag war somit von den mit Berufungsvorentscheidung um die Konkursquote verminderten Beträgen an Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für 3, 5-12/2008 und 1 und 4/2009 auszugehen.

Welche liquiden Geldmittel dem Bf zu den jeweiligen Fälligkeitszeitpunkten der strittigen Abgaben zur Verfügung standen und welche weiteren Verbindlichkeiten zu diesen Zeitpunkten noch aushafteten, geht auch aus den mit Eingabe vom 30. März 2012 vorgelegten Unterlagen (Bilanzen zum 30. September 2008, 31. Oktober 2008, 30. November 2008 und 31. Dezember 2008; Gewinn- und Verlust-Rechnungen von 1. Jänner 2008 bis 30. September 2008, 31. Oktober 2008, 30. November 2008 und 31. Dezember 2008; Kontoblatt Verr. Personal Jänner 2008 bis August 2008) nicht hervor. Es kann daher keine Rede davon sein, dass der Bf nachgewiesen hat, welcher Betrag bei anteilmäßiger Befriedigung der Forderungen an die Abgabenbehörde abzuführen gewesen wäre.

Allerdings ist der Berechnung der Gläubigerbenachteiligung (Quotenschaden) zu entnehmen, dass das Vorliegen einer schuldhaften Pflichtverletzung durch Verletzung des Gleichbehandlungsgrundsatzes grundsätzlich nicht bestritten wird.

Wie bereits ausgeführt wurde, ist die Aufnahme der Lohnsteuer in die Berechnung des Quotenschadens nicht zulässig, sodass sich diese als nicht richtig erweist.

Zwar steht es der Berufungsbehörde nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 24.2.2010, 2005/13/0124) bei Vorlage einer konkreten Berechnung des Quotenschadens - als eine Begrenzung der Haftung nach oben - nicht frei, den Vertreter so zu behandeln, als ob er den Nachweis gar nicht angetreten hätte, sondern obliegt ihr in diesem Fall vielmehr, den Vertreter Präzisierungen aufzufordern. Der

diesbezüglichen Aufforderung zur notwendigen Änderung, um den Quotenschaden richtig zu berechnen, mit Vorhalt vom 30. Juni 2014 wurde jedoch nicht entsprochen.

Infolge der Unrichtigkeit der Berechnung des Quotenschadens und mangels Nachweises und Dokumentation der Gläubigergleichbehandlung anhand einer nachvollziehbaren Darstellung trotz der diesbezüglichen Aufforderung mit Ergänzungsauftrag vom 29. Februar 2012 haftet der Bf für die mit Berufungsvorentscheidung um die Konkursquote verminderten Beträge somit zur Gänze.

Die Haftungsanspruchnahme in der in der Berufungsvorentscheidung angeführten Höhe erfolgte somit zu Recht.

Laut Rückstandsaufgliederung vom 28. August 2014 haften von den in der Berufungsvorentscheidung vom 11. April 2012 aufgegliederten Abgabenbeträgen die Umsatzsteuer 5/2008 in Höhe von Euro 2984,61 und die Umsatzsteuer 6/2008 in Höhe von Euro 14.410,94 nicht mehr und die Umsatzsteuer 10/2008 in Höhe von Euro 2.378,29 nur mehr mit einem Betrag von Euro 526,15 unberichtigt aus, wobei die Verminderung des Rückstandes um den Betrag von Euro 9.353,45 aus den sich aus der Abänderung der Körperschaftsteuervorauszahlungen 2009 und Anspruchszielen 2009 ergebenden Gutschriften vom 5. November 2012 in Höhe von Euro 8.909,73 und Euro 443,72 und die restliche Verminderung des Rückstandes aus nach Ergehen der Berufungsvorentscheidung - wohl durch den Bf - erfolgten Ratenzahlungen resultiert.

Dass mit einer Berufungsentscheidung im Haftungsverfahren die Haftung für den Zeitpunkt der Erlassung des Berufungsbescheides ausgesprochen wird, bedeutet nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 22.3.2000, 99/13/0181) nicht, dass die Bezahlung der Haftungsschuld durch den Haftungspflichtigen selbst zum Erlöschen der Haftung führen könnte. Die Entrichtung eines von einem Haftungsausspruch betroffenen Betrages im Zuge des darüber geführten Berufungsverfahrens durch den Haftungspflichtigen hat nicht zu einem Erfolg der Berufung gegen den erstinstanzlichen Haftungsbescheid zu führen. Anderes gilt nur in dem Fall, dass eine haftungsgegenständliche Abgabenschuld (Primärschuld) im Zuge des Berufungsverfahrens über den Haftungsbescheid durch eine andere Person als den Haftungspflichtigen beglichen oder sonst auf andere Weise als durch Zahlung durch den Haftungspflichtigen im Sinne des § 214 Abs. 7 erster Satz BAO getilgt wird. In einem solchen Fall kommt der Grundsatz der Akzessorietät von Haftungen zum Tragen, der es generell nicht zulässt, eine Haftung für eine nicht mehr bestehende Primärschuld konstitutiv auszusprechen.

Der Haftungsbetrag von Euro 157.250,39 laut Berufungsvorentscheidung war somit um den Betrag von Euro 9.353,45 (USt 5/2008 in Höhe von Euro 2984,61 und USt 6/2008 in Höhe von Euro 6.368,84) zu vermindern, sodass sich nunmehr ein Haftungsbetrag von insgesamt Euro 147.896,40 laut nachfolgender Aufstellung ergibt.

Der Bf haftet somit nunmehr für die USt 6/08 in Höhe von Euro 8.042,10, USt 10/08 in Höhe von Euro 2.378,29, USt 12/08 in Höhe von Euro 3.462,69, EUSt 8/08 in Höhe

von Euro 1.796,12, EUSt 9/08 in Höhe von Euro 2.505,66, LSt 3/08 in Höhe von Euro 3.948,48, LSt 5/08 in Höhe von Euro 7.498,49, LSt 6/08 in Höhe von Euro 9.151,46, LSt 7/08 in Höhe von Euro 12.737,83, LSt 8/08 in Höhe von Euro 6.910,82, LSt 9/08 in Höhe von Euro 7.457,98, LSt 10/08 in Höhe von Euro 9.821,46, LSt 11/08 in Höhe von Euro 9.950,45, LSt 12/08 in Höhe von Euro 12.351,86, LSt 1/09 in Höhe von Euro 8.411,65, LSt 4/09 in Höhe von Euro 865,66, KSt 4-6/08 in Höhe von Euro 435,69, KSt 7-9/08 in Höhe von Euro 435,69, KSt 10-12/08 in Höhe von Euro 437,68, DB 3/08 in Höhe von Euro 1.310,23, DB 5/08 Euro 2.749,44, DB 6/08 Euro 5.059,08, DB 7/08 in Höhe von Euro 3.390,44, DB 8/08 in Höhe von Euro 2.522,59, DB 9/08 in Höhe von Euro 2.814,79, DB 10/08 in Höhe von Euro 3.350,33, DB 11/08 in Höhe von Euro 3.361,34, DB 12/08 in Höhe von Euro 5.958,38, DB 1/09 in Höhe von Euro 2.526,39, DB 4/09 in Höhe von Euro 108,52, DZ 3/08 in Höhe von Euro 116,47, DZ 5/08 in Höhe von Euro 244,40, DZ 6/08 in Höhe von Euro 449,69, DZ 7/08 in Höhe von Euro 301,37, DZ 8/08 in Höhe von Euro 224,23, DZ 9/08 in Höhe von Euro 250,20, DZ 10/08 in Höhe von Euro 297,81, DZ 11/08 in Höhe von Euro 298,79, DZ 12/08 in Höhe von Euro 529,63, DZ 1/09 in Höhe von Euro 224,58, DZ 4/09 in Höhe von Euro 9,65, Pfändungsgebühren 2009 in Höhe von Euro 1.788,23, Barauslagen 2009 in Höhe von Euro 0,54 und Stundungszinsen 2008 in Höhe von Euro 1.409,76.

Infolge der schuldhaften Pflichtverletzung durch den Bf 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.

Auf Grund des Vorliegens der Voraussetzungen des § 9 Abs. 1 BAO erfolgte somit die Inanspruchnahme des Bf für die Abgabenschuldigkeiten der P-GmbH im Ausmaß von Euro 147.896,94 zu Recht.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

### **Zulässigkeit einer Revision:**

Gegen diese Entscheidung 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.

Einer Rechtsfrage kommt grundsätzliche Bedeutung zu, wenn das Erkenntnis von vorhandener Rechtsprechung des VwGH abweicht, diese uneinheitlich ist oder fehlt.

Da die Voraussetzungen des Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht erfüllt sind (siehe die in der Begründung zitierten Entscheidungen), ist eine ordentliche Revision nicht zulässig.

Wien, am 1. September 2014