

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch R in der Beschwerdesache BF, vertreten durch die Rechtsanwälte RA, gegen den Haftungsbescheid des FA vom 06.06.2013 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird teilweise stattgegeben. Die Haftungssumme wird um 5.946,52 € auf den Betrag von 17.976,51 € eingeschränkt und schlüsselt sich nunmehr wie folgt auf:

Abgabenart	Zeitraum	Betrag in Euro
Lohnsteuer	5/12	0,00
Umsatzsteuer	7/12	11.081,89
Lohnsteuer	8/12	3.794,42
Umsatzsteuer	8/12	3.100,20
<b>Summe</b>		<b>17.976,51</b>

Im Übrigen bleibt der angefochtene Bescheid unverändert.

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

## Entscheidungsgründe

### Zuständigkeit:

Mit 1. Jänner 2014 wurde der Unabhängige Finanzsenat aufgelöst. Die Zuständigkeit zur Weiterführung der mit Ablauf des 31. Dezember 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat anhängigen Verfahren geht auf das Bundesfinanzgericht über (vgl. Artikel 151 Abs. 51 Ziffer 8 B-VG iVm § 1 Bundesfinanzgerichtgesetz). Gemäß § 323 Abs. 38 BAO sind Berufungen und Devolutionsanträge, die am 31. Dezember 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängig waren, vom Bundesfinanzgericht als Beschwerde im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

### Ablauf des Verwaltungsverfahrens:

Mit Bescheid vom 6. Juni 2013 wurde Bf, der Beschwerdeführer, zur Haftung für Abgabenschuldigkeiten der Firma GmbH in Höhe von 23.923,03 € in Anspruch genommen. Der Betrag wurde wie folgt aufgeschlüsselt:

<b>Abgabenart</b>	<b>Zeitraum</b>	<b>Höhe in Euro</b>
Lohnsteuer	05/12	3.788,26
Umsatzsteuer	07/12	13.240,15
Lohnsteuer	08/12	3.794,42
Umsatzsteuer	08/12	3.100,20
<b>Summe</b>		<b>23.923,03</b>

Zur Begründung wurde auf die rechtlichen Grundlagen hingewiesen und ausgeführt, dass der Beschwerdeführer als Geschäftsführer der GmbH verpflichtet gewesen sei, dafür zu sorgen, dass die Abgaben der Gesellschaft aus deren Mitteln entrichtet würden. Da er diese Verpflichtung verletzt habe und der Rückstand infolge schuldhafter Verletzung dieser Pflicht nicht eingebracht werden könne, wäre die Haftung auszusprechen. Es seien Unterlagen vorgelegt worden, die belegen würden, dass eine Gläubigerungleichbehandlung stattgefunden habe. In Zusammenhang mit den haftungsgegenständlichen Abgaben seien keine Abgabenbescheide ergangen, da es sich um Selbstbemessungsabgaben handle.

Mit Schriftsatz vom 18. Juli 2013 wurde durch den ausgewiesenen Vertreter des Beschwerdeführers das Rechtsmittel der Berufung/Beschwerde eingebracht. Begründend wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass im Zeitpunkt der Verpflichtung zur Abfuhr der haftungsgegenständlichen Abgaben keine liquiden Mittel zur Verfügung gestanden seien. Der Grund für die Zahlungsunfähigkeit, die schlussendlich zur Insolvenz geführt habe, sei gewesen, dass zwei Auftraggeber die Rechnungen der Primärschuldnerin nicht bezahlt hätten. Im Zuge des Berufungsverfahrens werde Bf darlegen, dass ihm keine ausreichenden Mittel für die Abgabenentrichtung zur Verfügung gestanden seien. Der Nachweis könne allerdings erst erbracht werden, wenn die von der Finanzstrafbehörde beschlagnahmten Unterlagen zur Verfügung gestellt würden.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 24. September 2013 wurde dem Begehren teilweise Rechnung getragen, indem der Haftungsbetrag auf 18.176,51 € eingeschränkt wurde. Ergänzend zum Erstbescheid wurde ausgeführt, dass über das Vermögen der GmbH das Insolvenzverfahren eröffnet worden sei. Es seien Unterlagen (Vermögensverzeichnis, Ausdrucke von Kassenberichten, Umsatzlisten der Bankkonten und OP-Listen Kunden und Lieferanten) vorgelegt worden. Daraus habe sich ergeben, dass zum Zeitpunkt der Fälligkeit der Abgaben zwar Gesellschaftsmittel vorhanden gewesen seien, diese aber nicht zur anteiligen Entrichtung der Abgabenschulden verwendet worden seien. Es sei keine Berechnung der entsprechenden Quote, welche bei anteilmäßiger Befriedigung der Forderungen an die Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre, vorgelegt worden.

Der Nachweis, welcher Betrag bei Beachtung des Gleichbehandlungsgebotes aller Gläubiger an die Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre, obliege dem Vertreter und auf diesem laste somit auch die Verpflichtung zur Berechnung der Quote. Mangels entsprechender Berechnung habe das Finanzamt den Beschwerdeführer zur Gänze für die bei der Primärschuldnerin uneinbringlichen Abgaben zur Haftung in Anspruch genommen. Entgegen dem Berufungsvorbringen würde aus den vorgelegten Unterlagen hervorgehen, dass dem Geschäftsführer liquide Mittel zur Verfügung gestanden seien, diese jedoch nicht für die anteilige Befriedigung der Abgabenforderungen verwendet worden seien. An die Lieferanten L1 und L2 seien im haftungsrelevanten Zeitraum teilweise hohe Zahlungen geleistet wurden. Auf der Lieferantenliste sei diesbezüglich handschriftlich vermerkt worden: „Fa. I1 mussten wir zahlen, sonst wären die Baustellen eingestellt worden, Lieferanten – großteils nur Zug um Zug Bezahlungen“ Damit werde die schuldhafte Pflichtverletzung des Geschäftsführers begründet. In dieses Bild würde auch der Bericht des Masseverwalters fallen, der die Insolvenzursache einerseits im kaufmännischen Unvermögen des Bf sehe, welches dadurch zum Ausdruck komme, dass es bei der Primärschuldnerin praktisch kein funktionierendes Rechnungswegen gäbe, andererseits in dem Umstand, dass die GmbH aufgrund von Barbehebungen mit unklarem Verwendungszweck in Höhe von insgesamt 487.372,-- € durch den Geschäftsführer Bf und die frühere Geschäftsführerin GattinBF sukzessive leergeräumt worden sei. Nach dem Hinweis auf § 78 Abs. 3 EStG 1988 erläuterte die Abgabenbehörde abschließend, dass sich die Verminderung der haftungsgegenständlichen Abgaben durch die Gutschrift aus der Veranlagung der Körperschaftsteuer ergeben habe.

Im Vorlageantrag vom 25. Oktober 2013 wurde darauf hingewiesen, dass die Zahlung an L keine Zahlung aus dem Gesellschaftervermögen sondern aus dem Vermögen der B (Gesellschaft Bürgerlichen Rechts) gewesen sei und somit der Gesellschaft nicht zur Verfügung gestanden sei. Neuerlich wurde darauf hingewiesen, dass sich die Unterlagen beim Originalstrafakt des Finanzamtes Linz befinden würden.

Am 12. November 2013 langte der Vorlagebericht der Abgabenbehörde beim Unabhängigen Finanzsenat ein.

Mit Schriftsatz des Bundesfinanzgerichtes vom 21. Juli 2015 wurde der Beschwerdeführer erneut auf die Rechtslage hingewiesen und aufgefordert, jene Unterlagen bis 20. August 2015 vorzulegen, die beweisen würden, dass der Primärschuldnerin im Zeitpunkt der Fälligkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben keine liquiden Mittel zur Verfügung gestanden seien.

Mit Email vom 27. August 2015 teilte der Beschwerdeführer mit, dass er die Frist übersehen habe und um Fristverlängerung bis 4. September 2015 ersuchen würde.

Der Schriftsatz vom 21. Juli 2015 wurde keiner Beantwortung zugeführt.

#### **Entscheidungsrelevanter Sachverhalt:**

Mit Gesellschaftsvertrag vom 24. Jänner 2012 wurde die X GmbH gegründet und später in GmbH unbenannt. Ab 20. April 2012 fungierte der Beschwerdeführer als alleiniger Geschäftsführer.

Mit Beschluss des LG vom 13. November 2012 wurde über das Vermögen der Primärschuldnerin das Sanierungsverfahren eröffnet, ein Monat später erfolgte die Änderung der Bezeichnung auf Konkursverfahren.

Mit Beschluss des LG vom 15. November 2012 wurde die Schließung des Unternehmens angeordnet.

Mit Beschluss des LG vom 29. Mai 2013 wurde das Insolvenzverfahren mangels alle Masseforderungen deckenden Vermögens gemäß §§ 124a iVm. §123a IO aufgehoben. Gutschriften in Höhe von insgesamt 5.956,52 € wurden auf die im beschwerdegegenständlichen Haftungsbescheid enthaltenen Abgaben verrechnet, sodass von den haftungsgegenständlichen Abgaben nunmehr 17.976,51 € aushaften, die sich wie folgt zusammensetzen:

Abgabenart	Zeitraum	Fälligkeit	Betrag in €
Umsatzsteuer	07/2012	17.09.2012	11.081,98
Lohnsteuer	08/2012	17.09.2012	3.794,42
Umsatzsteuer	08/2012	15.10.2012	3.100,20
<b>Summe</b>			<b>17.976,51</b>

Im Zeitraum der Fälligkeiten der haftungsgegenständlichen Abgaben waren Einnahmen zu verzeichnen und wurden andere Gläubiger bedient.

### **Rechtliche Grundlagen:**

§ 9 Abs. 1 BAO lautet:

Die in den §§ 80 ff. bezeichneten Vertreter haften 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.

§ 80 Abs. 1 BAO lautet:

Die zur Vertretung juristischer Personen berufenen Personen und die gesetzlichen Vertreter natürlicher Personen haben 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.

§ 224 Abs. 1 BAO lautet:

Die in Abgabenvorschriften geregelten persönlichen Haftungen werden durch Erlassung von Haftungsbescheiden geltend gemacht. In diesen ist der Haftungspflichtige unter Hinweis auf die gesetzliche Vorschrift, die seine Haftungspflicht begründet, aufzufordern, die Abgabenschuld, für die er haftet, binnen einer Frist von einem Monat zu entrichten.

§ 20 BAO lautet:

Entscheidungen, die die Abgabenbehörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben (Ermessensentscheidungen), müssen sich in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen.

§ 78 Abs. 3 EStG 1988 lautet:

Reichen die dem Arbeitgeber zur Verfügung stehenden Mittel zur Zahlung des vollen vereinbarten Arbeitslohnes nicht aus, so hat er die Lohnsteuer von dem tatsächlich zur Auszahlung gelangenden niedrigeren Betrag zu berechnen und einzubehalten.

### **Rechtliche Erwägungen:**

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes setzt die Geltendmachung der Haftung nach § 9 Abs. 1 BAO voraus, dass eine uneinbringliche Abgabenforderung gegen den Vertretenen besteht, die als haftungspflichtige in Frage kommende Person zum Personenkreis der §§ 80 ff BAO gehört, eine schuldhafte Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten des Vertretenen vorliegt und die Pflichtverletzung für die Uneinbringlichkeit ursächlich war.

Die Haftung des § 9 BAO ist eine Ausfallhaftung, welche die objektive Uneinbringlichkeit der betreffenden Abgaben bei der Primärschuldnerin im Zeitpunkt der Inanspruchnahme des Haftenden voraussetzt. Diese Tatbestandsvoraussetzung ist im Beschwerdefall grundsätzlich gegeben, weil das Konkursverfahren beendet und der Betrieb eingestellt ist. Im Rechtsmittelverfahren ist jedoch von der Sach- und Rechtslage im Zeitpunkt der Entscheidung auszugehen. Bei der Erledigung eines Rechtsmittels gegen einen Haftungsbescheid ist, dem Grundsatz der Akzessorietät der Haftungsschuld entsprechend, einer seit der Erlassung des angefochtenen Bescheides eingetretenen Verminderung der Haftungsschuld und damit einer geänderten Sachlage durch Anpassung der Höhe der Haftungsschuld Rechnung zu tragen. Gegenständlich wurden Gutschriften aus der Veranlagung der Körperschaftsteuer 2012 sowie in Zusammenhang mit einer Zwangsstrafe in Gesamthöhe von 5.946,52 € auf die Haftungsschuld angerechnet, sodass die Lohnsteuer für Mai 2012 zur Gänze und die Umsatzsteuer für Juli 2012 im Ausmaß von 2.158,26 € getilgt wurden. Bei der Primärschuldnerin uneinbringlich sind die haftungsgegenständlichen Abgabenverbindlichkeiten im Ausmaß von insgesamt 17.976,51 €. Wie aus dem Spruch ersichtlich war daher die Haftungssumme um insgesamt 5.946,52 € zu reduzieren.

Der Beschwerdeführer war im haftungsgegenständlichen Zeitraum – die Fälligkeiten der haftungsgegenständlichen Abgaben liegen zwischen 17. September 2012 und 15. Oktober 2012 – unbestritten der alleinige Geschäftsführer der Primärschuldnerin. Als solcher hätte er für die Abgabenentrichtung der Gesellschaft zu sorgen gehabt.

Sind die Uneinbringlichkeit der Abgabenschuldigkeiten und die Vertreterstellung gegeben, so ist es nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes Sache des Vertreters, im Rahmen der ihm obliegenden qualifizierten Mitwirkungspflicht

darzulegen, weshalb er nicht dafür Sorge tragen konnte, dass die Gesellschaft die anfallenden Abgaben rechtzeitig entrichtet hat, widrigenfalls angenommen wird, dass die Pflichtverletzung schuldhaft war. Nur der Vertreter wird in der Regel jenen ausreichenden Einblick in die Gebarung des Vertretenen haben, der ihm entsprechende Behauptungen und Nachweise ermöglicht (VwGH vom 23.3.2010, 2007/13/0137).

Aufgabe des Geschäftsführers ist es, im Verwaltungsverfahren allfällige Gründe aufzuzeigen, die ihn daran gehindert haben, die Abgabenschulden am oder nach dem Fälligkeitstag zu begleichen. Er hat darzustellen, dass ab dem Zeitpunkt, an welchem die von der Haftungsinanspruchnahme erfassten Abgaben fällig geworden sind, keine Geldmittel der Gesellschaft mehr vorhanden waren. Es hat nicht die Abgabenbehörde das Ausreichen der Mittel zur Abgabenentrichtung nachzuweisen, sondern der zur Haftung herangezogenen Geschäftsführer das Fehlen ausreichender Mittel.

Der Vertreter haftet nicht für sämtliche Abgabenschulden des Vertretenen in voller Höhe, sondern nur im Umfang der Kausalität zwischen seiner schuldhafte Pflichtverletzung und dem Entgang der Abgaben. Reichten die liquiden Mittel nicht zur Begleichung sämtlicher Schulden aus und haftet der Vertreter nur deswegen, weil er die Abgabenforderungen nicht wenigstens anteilig befriedigt und den Abgabengläubiger somit benachteiligt hat, dann erstreckt sich die Haftung des Vertreters auch nur auf den Betrag, um den der Abgabengläubiger bei gleichmäßiger Befriedigung aller Forderungen mehr erlangt hätte, als er infolge des pflichtwidrigen Verhaltens des Vertreters tatsächlich erhalten hat. 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 allerdings dem Vertreter. Weist er nach, welcher Betrag bei anteilmäßiger Befriedigung der Forderungen an die Abgabenbehörde abzuführen gewesen wäre, dann haftet er nur für die Differenz zwischen diesem und dem tatsächlich bezahlten Betrag. Tritt der Vertreter diesen Nachweis nicht an, dann kann ihm die uneinbringliche Abgabe allerdings zur Gänze vorgeschrieben werden (VwGH vom 23.3.2010, 2007/13/0137).

Dem Beschwerdeführer wurde die Rechtslage wiederholt dargelegt, wiederholt wurde ihm die Möglichkeit eingeräumt, seiner Behauptungs- und Beweispflicht nachzukommen. Die detaillierten Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung vom 24. September 2013, wonach die Primärschuldnerin über finanzielle Mittel verfügt hat, die nicht zur Entrichtung der Abgabenschulden und auch nicht zur deren anteiliger Entrichtung verwendet wurden, konnten nicht entkräftet werden. Mit Schreiben vom 21. Juli 2015 wurde der Beschwerdeführer vom Verwaltungsgericht aufgefordert, für seine Behauptungen entsprechende Nachweise vorzulegen. Dieser Aufforderung kam der Beschwerdeführer trotz gewährter Fristverlängerung nicht nach. Entsprechend der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes gelangte das Verwaltungsgericht zur Ansicht, dass der Beschwerdeführer im gesamten Ausmaß der aushaftenden Abgabenverbindlichkeiten zur Haftung heranzuziehen ist.

Von der Beachtung des Gleichbehandlungsgebotes ausgenommen ist die Lohnsteuer. 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 ausreichten, 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 (VwGH vom 5.4.2011, 2009/16/0106).

Insgesamt gesehen gelangte daher das Verwaltungsgericht zur Ansicht, dass die Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben bei der Primärschuldnerin auf ein schuldhaftes Verhalten des Beschwerdeführers zurückzuführen ist. Daher ist auch nicht rechtswidrig, wenn das Finanzamt den bei Haftungen gemäß § 9 BAO erforderlichen Kausalzusammenhang zwischen der Verletzung einer abgabenrechtlichen Pflicht und der Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben bejaht hat (VwGH vom 23.5.1996, 94/15/0024).

Die im Rahmen des § 224 BAO zu treffende Ermessensentscheidung im Sinne des § 20 BAO ist innerhalb der vom Gesetzgeber gezogenen Grenze nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommender Umstände zu treffen. Dem Gesetzesbegriff Billigkeit ist dabei die Bedeutung des berechtigten Interesses des Berufungswerbers beizumessen, nicht zur Haftung für Abgaben herangezogen zu werden, deren Uneinbringlichkeit bei der Primärschuldnerin feststeht und deren Nichtentrichtung durch ihn versursacht worden ist. Dem Gesetzesbegriff Zweckmäßigkeit kommt die Bedeutung öffentliches Interesse an der Einhebung der Abgabe zu. Die Zweckmäßigkeit der Geltendmachung der Haftung liegt daran, dass nur durch diese Maßnahme eine Einbringlichkeit der angeführten Abgaben gegeben ist und nur so dem öffentlichen Interesse an der Erhebung der Abgaben nachgekommen werden kann.

Vom Beschwerdeführer wurde nicht aufgezeigt, dass die Haftung wegen seiner persönlichen oder wirtschaftlichen Verhältnisse nicht geltend gemacht werden dürfe.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH vom 28.5.2008, 2006/15/0089) trifft es nicht zu, dass die Haftung nur bis zur Höhe der aktuellen Einkünfte und des aktuellen Vermögens des Haftungspflichtigen geltend gemacht werden dürfte. Eine allfällige derzeitige Uneinbringlichkeit schließt nicht aus, dass künftig neu hervorkommendes Vermögen oder künftig erzielte Einkünfte zur Einbringlichkeit führen. Im Hinblick auf das Alter des Beschwerdeführers (35 Jahre) ist mit der Einbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben noch zu rechnen. Da der Abgabenausfall auf ein Verschulden des Berufungswerbers zurückzuführen ist, ist den Zweckmäßigkeitsgründen der Vorrang einzuräumen. Im Übrigen wurde diesbezüglich vom Berufungswerber nichts vorgebracht.

#### **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, insbesondere weil das Erkenntnis nicht von der Rechtssprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Im gegenständlichen Fall wurde in keiner Rechtsfrage entschieden, der grundsätzliche Bedeutung im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG zukommt, sodass eine Revision unzulässig ist.

Linz, am 7. September 2015