

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R über die Beschwerde des A , in B , C , vertreten durch RA D , E , F , vom 25. Juni 2012, gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Land vom 6. Juni 2012, betreffend Haftungsinanspruchnahme gemäß § 9 iVm § 80 Bundesabgabenordnung (BAO) zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird dahingehend abgeändert, dass der Beschwerdeführer gem. den §§ 9 und 80 BAO zur Haftung im Ausmaß von nunmehr € 9. 232,50 herangezogen wird.

Zur Gliederung der Haftungssumme siehe in der Beilage, die einen Bestandteil dieses Erkenntnispruches bildet.

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

## **Entscheidungsgründe**

Mit neuerlichem Haftungsbescheid des Finanzamtes Salzburg-Land vom 6. Juni 2012 wurde der Beschwerdeführer (Bf) A gem. den §§ 9 und 80 BAO zur Haftung für Abgabenschulden der Fa. G Gesellschaft mbH (kurz GmbH) im Ausmaß von € 12.609,88 (siehe Aufgliederung in der Beilage zum Haftungsbescheid) herangezogen.

In der Begründung wurde im Wesentlichen auf die Bestimmungen der §§ 9 und 80 BAO und die aufgrund der Rechtsprechung geltenden Beweislastumkehr hingewiesen. Der Bf war vom YX als Vertreter der GmbH bestellt und seien die Abgaben bei der Gesellschaft infolge Eröffnung des Konkursverfahrens und Auflösung derselben als uneinbringlich anzusehen.

Aus dem vorher abgeführten Haftungsverfahren (Anm. welches mit BE des UFS vom 15. November 2010, GZ. RV/0001-S/08 mit Aufhebung und Zurückverweisung endete)

wurde auf das Schreiben des Finanzamtes vom 2. August 2006 über die beabsichtigte Haftungsinanspruchnahme des Bf verwiesen.

Die in Beantwortung mit 19. September 2006 übermittelte Aufstellung sei nicht geeignet, eine nicht vorliegende Verletzung des Gleichbehandlungsgebotes nachzuweisen. Es gehe daraus beispielsweise nicht hervor, mit welchen Beträgen der Rahmenkredit bei der Bank oder die angeführten Lieferantenverbindlichkeiten zu den einzelnen Stichtagen tatsächlich fällig waren. Es wäre Aufgabe des Berufungswerbers gewesen, sein Vorbringen mittels rechnerischer Darlegung jener Beträge zu präzisieren, deren Entrichtung zu den jeweiligen Abgabefälligkeiten in Gegenüberstellung mit den sonstigen zu den Stichtagen fälligen Verbindlichkeiten und auch unter Berücksichtigung der „Zug um Zug Geschäfte“ der Gesellschaft dem Gebot der Gleichbehandlung aller Forderungen jeweils entsprochen hätte.

Ebenso wurde auf das Ersuchen um Ergänzung vom 11. Oktober 2007 hingewiesen, wonach der Bf aufgefordert wurde, entsprechende Nachweise hinsichtlich der Gläubigergleichbehandlungspflicht (Aufstellung über zu den einzelnen Stichtagen tatsächlich fällige Verbindlichkeiten einerseits und vorhandene Mittel andererseits) zu erbringen, da die Stellungnahme der Steuerberatungsgesellschaft vom 19. September 2006 den im Ergänzungsersuchen dargelegten Anforderungen nicht genüge.

Mit Antwortschreiben vom 22. November 2007 wurde wiederum auf die angeführte Stellungnahme vom 19. September 2006 verwiesen und diese (Anm. in Kopie) nochmals vorgelegt. Weiters wurde eine Forderungsanmeldung der Bank im Konkurs (Anm. aushaftend zum Zeitpunkt der Konkurseröffnung) vorgelegt.

Auf die weiteren Ausführungen betreffend schuldhafte Pflichtverletzung und Nachweis der Gleichbehandlung aller Gläubiger (Beweislastumkehr) wird ebenso, wie auf die Ausführungen zur Haftung betreffend Lohnsteuer (§ 78 Abs. 3 EStG 1988) verwiesen.

Das FA kommt zu dem Schluss, dass insgesamt daher vom Bf eine Beachtung des Gleichbehandlungsgebotes nicht nachgewiesen und somit vom Vorliegen einer schuldhaften Pflichtverletzung ausgegangen werde, welche aufgrund des anzunehmenden Verschuldens als Kausal für die Uneinbringlichkeit der Abgaben spreche.

Unter Hinweis auf die gem. § 20 BAO zu treffenden Ermessensentscheidung ist aus dem Spruch dieses Haftungsbescheides zu ersehen, dass eine solche zu Ungunsten des Bf erfolgt ist.

Auf die weitere dargestellte Ermessensentscheidung, mit der von einer weiteren Haftungsinanspruchnahme abgesehen wurde, welche, da nicht strittig, nicht Gegenstand dieser Beschwerdeentscheidung ist, wird verwiesen.

Hingewiesen wurde auch darauf, dass die zugrundeliegenden Bescheide beigelegt wurden.

Gegen diesen Haftungsbescheid erhob der Bf durch seinen (wie im vorangegangenen Haftungsverfahren) ausgewiesenen Vertreter mit Schriftsatz vom 25. Juni 2012 das Rechtsmittel der Berufung (nunmehr Beschwerde).

In der Begründung wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass als Berufungsgründe inhaltliche Rechtswidrigkeit und wesentliche Verfahrensmängel geltend gemacht werden. Bemängelt wird insbesondere, dass die Zusammensetzung des Haftungsbetrages im Detail nicht im Spruch ersichtlich ist, sondern dazu auf die beiliegende Rückstandsaufgliederung verwiesen wurde.

Unter Hinweis auf die BE des UFS vom 15. November 2010 wurde ausgeführt, dass das Finanzamt entgegen der Ausführungen des UFS die offenen Abgaben uneingeschränkt, ohne Abzug der im Zuge des Zwangsausgleiches der GmbH entrichteten Ausgleichsquote von x %, zugrunde gelegt hat, weshalb der angefochtene Bescheid mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit behaftet sei.

Weiters wurde ausgeführt, dass die Gesellschaftsmittel zur Befriedigung der Abgabenschulden nicht ausreichten und seien die vorhandenen Mittel zur anteiligen Befriedigung aller Verbindlichkeiten verwendet und somit die Abgabenschuld nicht schlechter behandelt worden. Aus der vorliegenden Stellungnahme der Steuerberatungsgesellschaft (Anm. vom 19. September 2006) ergebe sich sogar, dass das Finanzamt weit besser gestellt wurde als die anderen Gläubiger. Diese Entlastungsbehauptung sei vom Finanzamt bislang noch nicht einmal geprüft worden, weshalb insofern ein wesentlicher Verfahrensmangel vorliege.

Unberücksichtigt geblieben sei auch, dass hinsichtlich der GmbH ein Zwangsausgleich zustande gekommen ist. Es entspreche grundsätzlich der nach § 20 BAO im Rahmen der Ermessensausübung zu berücksichtigenden Billigkeit, dass sich die Inanspruchnahme betragsmäßig an der Ausgleichsquote zu orientieren habe. Eine Begründung über die Ausübung dieses Ermessens sei dem Bescheid ebenfalls nicht zu entnehmen, weshalb Rechtswidrigkeit in Folge Verletzung von Verfahrensvorschriften vorliege.

Es werde daher die Aufhebung des Bescheides beantragt.

Dieser Berufung wurde seitens des Finanzamtes mit Berufungsvorentscheidung vom 18. Juli 2012 teilweise Folge gegeben und die Haftungsinanspruchnahme auf den Betrag von € 9.709,58 eingeschränkt.

In der Begründung wurde ausgeführt, dass die x %ige Zwangsausgleichsquote anerkannt wird, weshalb die in der dem Haftungsbescheid beiliegenden Rückstandsaufgliederung ausgewiesenen Abgaben jeweils um x % gekürzt wurden.

Die Zusammensetzung des Haftungsbetrages ergebe sich klar und ersichtlich aus der angefügten Rückstandsaufgliederung und den angeschlossenen Abgabenbescheiden, sodass das diesbezügliche Berufungsvorbringen ins Leere gehe.

Hinsichtlich des Vorbringens betreffend die Verletzung der Gläubigergleichbehandlungspflicht bzw. die Ermessensübung werde auf die umfangreichen Ausführungen im Haftungsbescheid vom 6. Juni 2012 verwiesen.

Daraufhin stellte der Bf durch seinen ausgewiesenen Vertreter mit Schriftsatz vom 26. Juli 2012 den Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

In der ergänzenden Begründung wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass nicht berücksichtigt worden sei, dass die GmbH keine ausreichenden Mittel mehr hatte, um die Steuerschulden zu bezahlen. Jedenfalls seien die Abgabenschulden nicht schlechter behandelt worden als die anderen Verbindlichkeiten. Aus den vorgelegten Unterlagen ergebe sich sogar, dass das Finanzamt weit besser gestellt worden sei, als die anderen Gläubiger. Schließlich hafte der Geschäftsführer nur für den Mehrbetrag, den die Abgabenbehörde hereingebracht hätte, wenn er seine Pflichten nicht verletzt hätte, wobei eine Pflichtverletzung ausdrücklich bestritten wird.

Im vorliegenden Fall hätte das Finanzamt ohnehin die Abgabenrückstände nicht zur Gänze hereingebracht, sodass die Behörde dem Geschäftsführer nicht die gesamten uneinbringlichen Abgaben hätte vorschreiben dürfen (VwGH 24.10.2000, 95/14/0090 und weitere Nachweise).

Es werde daher der Antrag der Berufung Folge zu geben aufrechterhalten.

Aus dem Akteninhalt werden noch folgende Feststellungen getroffen:

Aus dem Abgabenkonto der GmbH zu StNr. XY ist zu ersehen, dass nur noch Abgaben im Betrag von € 9.232,50, welche ausgesetzt sind, aushaften. Eine Verringerung gegenüber dem Haftungsbetrag lt. BVE (€ 9.709,58) ergibt sich aus dem Wegfall der K 01-03/2006 (€ 176,74) und einer Verringerung der USt 01/06 (€ 300,33) somit um € 477,08.

Aus der UFS Entscheidung vom 15. November 2010, GZ. RV/0001-S/08 geht auf Seite 5 (ca. ab Mitte) hervor, dass nach Ansicht der Rechtsmittelbehörde die vom Bf vorgelegten Aufstellungen keinen Nachweis darstellen, in welchem Verhältnis die Entrichtung von Abgaben zu anderen Verbindlichkeiten erfolgt ist.

Die Darstellung beschränkt sich auf vier Fälligkeitszeitpunkte und umfasst auch nicht den gesamten Haftungszeitraum (endet mit Oktober 2005 - Haftungszeitraum endet mit der Konkurseröffnung im März 2006).

Eine Trennung in Finanzamtsverbindlichkeiten und Zahlungen und anderen Verbindlichkeiten und Zahlungen ist nicht erfolgt.

## **Rechtslage und Erwägungen**

§ 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 in Folge 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.

Zur teilweisen Stattgabe der Berufung ist auf die in der Berufungsvorentscheidung, wie vom Bf beantragt, durchgeführte Anerkennung der x %igen Quote zu verweisen (Verringerung des Haftungsbetrages auf € 9.709,58). Da die haftungsgegenständlichen Abgaben nur mehr in dem im Spruch angeführten Ausmaß aushaften, hatte eine weitere Stattgabe – siehe dazu auch die Feststellungen aus dem Akteninhalt – um € 477, 08 auf nunmehr € 9.232,50 (siehe Aufgliederung in der Beilage) zu erfolgen.

Darüber hinaus kommt der Beschwerde keine Berechtigung zu.

Unbestritten blieb, dass der Bf im haftungsgegenständlichen Zeitraum Geschäftsführer der GmbH war und dass die nunmehr aushaftenden Abgaben - nach Abzug der Zwangsausgleichsquote - bei dieser nicht eingebracht werden können.

Dem Bf kann nicht gefolgt werden, dass dem Haftungsbescheid nicht entnommen werden könnte, wie sich der Haftungsbetrag im Detail zusammensetzt. Es reicht aus, den Haftungsbetrag im Spruch anzuführen und hinsichtlich der Details auf eine Beilage (zB. Rückstandsaufgliederung; wie vom Finanzamt vorgenommen), welche in Summe mit dem genannten Haftungsbetrag übereinstimmt, zu verweisen (siehe auch in der gegenständlichen Entscheidung).

Zur Beweislastumkehr ist folgendes auszuführen:

Wie schon im Vorverfahren ausgeführt wurde, reicht die Darstellung des Bf (vom 19. Sept. 2006) nicht aus eine Gleichbehandlung der Finanzamtsschulden mit den anderen Verbindlichkeiten nachzuweisen.

Darauf wurde der Bf im nunmehr angefochtenen Bescheid wiederum hingewiesen. Das Finanzamt führte im Ersuchen um Ergänzung vom 11. Okt. 2007 nämlich aus, dass die Stellungnahme des Bf vom 19. Sept. 2006 nicht ausreicht, eine Gleichbehandlung nachzuweisen (siehe auch vorherige Aufforderung vom 2. Aug, 2006 ), da nicht hervorgeht mit welchen Beträgen der Rahmenkredit oder auch die angeführten Lieferverbindlichkeiten zu den einzelnen Stichtagen tatsächlich fällig waren (Anm. richtige Annahme der Fälligkeitstage durch die Steuerliche Vertreterin des Bf). Zudem fehle eine Darstellung der an diesen Fälligkeitstagen vorhandenen Mittel. Dieses Ersuchen wurde seitens des Bf jedoch wieder durch Vorlage der völlig identen Stellungnahme samt Berechnungen vom 19. Sept. 2006 (nunmehr in Kopie) beantwortet.

In dieser Stellungnahme zur Beweislastumkehr vom 19. Sept. 2006 wird zB. die am 15.2. 2005 fällige USt 12/04 mit sämtlichen sonstigen Verbindlichkeiten (inklusive Bankschulden aus einem Rahmenkredit) mit Fälligkeit 28.2. 2006 (gemeint wohl 2005; wie in der weiteren Stellungnahme des Bf vom 22.11. 2007 bestätigt wurde) gegenübergestellt und aus den im gesamten Februar 2005 für die sonstigen Verbindlichkeiten geleisteten Zahlungen eine Quote errechnet, welche auf die offene (damals haftungsgegenständliche) USt 12/04 angewandt wurde.

Damit wurde weder der vom Finanzamt geforderte Vergleich mit fälligen Verbindlichkeiten eben am 15.2. 2005, noch welche Mittel an diesem Stichtag vorhanden waren oder wie diese Mittel am 15.2. 2005 verwendet wurden, erbracht.

Eben sowenig wurde die Frage des Finanzamtes nach offenen Bankschulden (zu den jeweiligen Fälligkeitstagen) vom Bf beantwortet, da dazu in der Stellungnahme vom 22.11. 2007 lediglich der Schuldenstand gegenüber der Bank zum Zeitpunkt der Konkurseröffnung dargestellt wurde.

Dass die Darstellung vom 19. Sept. 2006 zum Beweis der Gläubiger Gleichbehandlung nicht ausreicht, wurde auch vom UFS (siehe die oben angeführte Entscheidung), hinsichtlich Fälligkeitszeitpunkte und Zeitraum insgesamt, dargestellt. Weiters wurde festgehalten, dass eine Darstellung fehlt, aus der eine verhältnismäßige Befriedigung der Finanzamtsverbindlichkeiten mit den sonstigen Verbindlichkeiten ersichtlich ist.

Dazu ist auch festzustellen, dass sich die damalige Darstellung für zwei (von vier) Fälligkeitstagen auf Abgaben bezieht, die nicht mehr im gegenständlichen Haftungsbescheid enthalten sind (nämlich USt 04/12 und USt 06/05). Hinzuweisen ist auch darauf, dass der nunmehrige Haftungszeitraum – wie im Erstverfahren – erst mit der Konkurseröffnung im März 2006 endet. Die vom Bf angeführte Darstellung reicht aber nur bis Oktober 2005. Auch daraus ergibt sich, dass eine vom Bf vorgenommene hochgerechnete durchschnittliche Quote nicht zulässig ist.

Damit wurde aber mit der Aufstellung vom 19. Sept. 2006 weder der Nachweis erbracht, dass die Finanzamtsschulden nicht schlechter gestellt wurden, noch wurde nachgewiesen in welchem Verhältnis (Quote) Finanzamtsverbindlichkeiten zu den sonstigen Verbindlichkeiten entrichtet wurden.

Wenn der Bf in der Berufung wiederum darauf verweist, dass die damalige Stellungnahme durch die Steuerberatungsgesellschaft ausreichend sei, das Finanzamt sogar besser gestellt worden wäre, geht dies ins Leere. Ebenso ins Leere geht damit auch die Behauptung, das Finanzamt habe diese Entlastungsbehauptungen nicht geprüft, da diesen mit Ersuchen vom 11. Okt. 2007 und in der angeführten UFS-Entscheidung entgegengetreten wurde und im nunmehr angefochtenen Bescheid darauf wieder Bezug genommen wurde.

Diese Stellungnahme samt Aufstellungen reicht, wie oben dargestellt in keiner Weise aus, eine anteilige Entrichtung der Abgabenschulden im Verhältnis zu den sonstigen Verbindlichkeiten nachzuweisen. Dem Bf wurde zudem im nunmehrigen Haftungsbescheid neuerlich die Gelegenheit gegeben der nach ständiger Rechtsprechung geforderten Beweislastumkehr nachzukommen.

Da dies nicht geschehen ist, wie im gegenständlichen Haftungsbescheid dargestellt, ist der Abgabenbehörde beizupflichten, dass der Bf den Nachweis der anteiligen Entrichtung der Abgabenschulden im Verhältnis zu den sonstigen Verbindlichkeiten, bezogen auf den Haftungszeitraum, nicht erbracht hat.

Damit bleibt aber auch das Vorbringen im Vorlageantrag, wonach die Abgabenschulden nicht schlechter behandelt worden wären, reine Behauptung. Dies gilt ebenso für die Behauptung es liege keine Pflichtverletzung vor.

Wenn der Bf ausführt, dass das Finanzamt ohnehin die Abgabenrückstände nicht zur Gänze hereingebracht hätte, sodass dem Bf nicht die gesamten uneinbringlichen Abgaben hätten vorgeschrieben werden dürfen, ist entgegenzuhalten, dass dies nur für den Fall gültig ist, wenn der Vertreter die anteilige Verwendung der vorhandenen Mittel nachweisen kann. Wird die Quote um die die Abgabenbehörde schlechter gestellt wurde vom Vertreter – wie im gegenständlichen Fall - nicht ermittelt, kann eine Haftung zur Gänze ausgesprochen werden (VwGH 30.10.2001, 98/14/0082).

Zu den Ausführungen in der Berufung, wonach der Zwangsausgleich betreffend die GmbH nicht berücksichtigt wurde, ist auf die Anerkennung der x%igen Ausgleichsquote zu verweisen.

Eine in der Ermessensentscheidung zu berücksichtigende Billigkeit, mit der sich die Inanspruchnahme betragsmäßig an der Ausgleichsquote zu orientieren habe, gilt nur für den Fall, dass der Vertreter selbst von einem Ausgleich oder Zwangsausgleich betroffen ist. Derartiges ist weder aus der Aktenlage ersichtlich noch wurde es vom Bf behauptet.

Da somit eine Gleichbehandlung der Gläubiger im Sinne der Beweislastumkehr seitens des Bf nicht nachgewiesen werden konnte, ist vom Verschulden des Bf auszugehen, welches als kausal für die Nichtentrichtung der Abgaben anzusehen ist.

Zur Haftungsinanspruchnahme betreffend Lohnsteuern wurde seitens der Abgabenbehörde auf § 78 Abs. EStG 1988 verwiesen und ist der Bf dem nicht entgegengetreten. Demnach erfolgte auch die Haftungsinanspruchnahme für die angeführten Lohnsteuerbeträge zu Recht.

Insofern das Finanzamt eine Ermessensentscheidung zu Ungunsten des Bw getroffen hat, kann ihm nicht entgegengetreten werden, da die Haftungsinanspruchnahme die einzige Möglichkeit darstellt, den Abgabenausfall zu kompensieren.

Da seitens des Bf keine weiteren relevanten Gründe vorgebracht wurden war über die Berufung daher spruchgemäß zu entscheiden.

Die Revision an den VwGH ist nicht zulässig, weil sie nicht von der Lösung einer Rechtsfrage (der Beweislastumkehr wurde im Sinne der ständigen Rechtsprechung des VwGH nicht nachgekommen; siehe z.B. VwGH vom 24.2.2010, 2007/13/0093) abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt.

Salzburg-Aigen, am 26. Jänner 2015

Gerichtsabteilung

