

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R über die Beschwerde des A, in B, vertreten durch C, in D, vom 22. September 2013 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Land vom 12. August 2013, betreffend Haftungsinanspruchnahme gem. § 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 € 149.391,83 herangezogen wird.

Zur Gliederung der Haftungssumme siehe in der Beilage, die einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses bildet.

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

## **Entscheidungsgründe**

Mit Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Land vom 12. August 2013 wurde der Beschwerdeführer (Bf) A gem. den §§ 9 und 80 BAO zur Haftung für Abgabenschulden der Fa. E GmbH (kurz GmbH) im Ausmaß von € 151.367,38 (siehe Aufgliederung im Haftungsbescheid; im überwiegenden Ausmaß Selbstbemessungsabgaben; USt und lohnabhängige Abgaben) herangezogen. In der Begründung wurde unter Anführung des § 80 BAO (ausgehend von § 9 BAO) auf die nach ständiger Rechtsprechung geltende Beweislastumkehr hingewiesen. Der Bf war seit XY (erg. jedenfalls bis YX; Eröffnung des Sanierungsverfahrens mit Eigenverwaltung über die GmbH) Geschäftsführer der GmbH und seien aufgrund des angenommenen Sanierungsplanes mit einer Quote von X% die verbleibenden Y % bei der Gesellschaft als uneinbringlich anzusehen. Infolge einer vom Bf vorgelegten Liquiditätsaufstellung errechne sich für offene Abgaben (Fälligkeit vor Eröffnung des Sanierungsverfahrens) eine Haftungssumme von € 151.367,38 (siehe die dem Haftungsbescheid beigelegte Berechnungsübersicht).

Auf die für Lohnsteuern – welche vom Gleichheitsgebot ausgenommen sind - geltende Bestimmung des § 78 Abs. 3 EStG 1988 wurde hingewiesen.

Auf die gem. § 20 BAO zu treffende Ermessensentscheidung, welche aufgrund der ständigen VwGH Rechtsprechung zu Ungunsten des Bf getroffen wurde, wird verwiesen.

Die der Haftung zugrunde liegenden Bescheide (erg. welche den Haftungsbetrag in ganz geringem Umfang betreffen) wurden beigelegt.

Gegen diesen Bescheid brachte der Bf nach bewilligter Fristverlängerung durch seinen ausgewiesenen Vertreter mit Schriftsatz vom 22. September 2013 das Rechtsmittel der Berufung ein, (welches aufgrund des Übergangs der Rechtssache auf das Bundesfinanzgericht als Beschwerde zu werten ist).

Mit dieser Beschwerde wurde der Haftungsbescheid seinem gesamten Inhalt nach angefochten, wobei die Höhe der im Haftungsbescheid erfassten Abgabenschulden unangefochten blieb.

Zu mangelhaften Sachverhaltsfeststellungen führte der Bf aus: Richtig ist, dass er seit XY Geschäftsführer der GmbH ist. Im November 2011 habe er feststellen müssen, dass die GmbH in finanzielle Schwierigkeiten gekommen war und Liquiditätsengpässe auftraten, weshalb er sich entschloss unter Erstellung einer Prognose die GmbH unter Vermeidung eines Insolvenzverfahrens zu sanieren. Dabei hätten alle Forderungen der Gesellschaftsgläubiger aufgrund der von ihm erstellten 12 Monatsplanung (Beil. A1) in vollem Umfang durch Ratenzahlungen befriedigt werden und laufende Geschäftsverbindlichkeiten bedient werden sollen.

Im ersten Halbjahr 2012 wurden mit den wichtigsten Geschäftspartnern sowie Lieferanten Verhandlungen geführt, welche auch tatsächlich zu entsprechenden Vereinbarungen im oben angesprochenen Sinn geführt hätten. Demnach wurden auch mit der F Verhandlungen geführt, welche zu Aufforderung zur Stellung eines Ansuchens führte (Beil. A2; erg. Ratenansuchen vom 22.8.2012). Auf das weitere Vorbringen betreffend F, in dem die Prüfung der Angelegenheit durch den Vorstand der F im Oktober zugesagt wird (Beil. A3), wird verwiesen.

Des Weiteren wurde die Finanzierung der Raten an das Finanzamt dargestellt, welche sich aufgrund der Verhandlungen mit der Vermieterin des Betriebsgrundstückes und der Bank ergab. Daraus resultierte die Aufforderung an den Steuerberater Ansuchen um Zahlungserleichterung an das Finanzamt und die F zu stellen (Beil. A4; v. 1.8. 2012). Auf den genauen Inhalt dieser Ausführungen wird verwiesen.

Es wurde auch darauf verwiesen, dass die Gespräche mit dem Finanzamt im Wesentlichen positiv verliefen, sodass das Finanzamt (Mitarbeiter) den Steuerberater der GmbH aufforderte ein ZE-Ersuchen (als Ergänzung) einzubringen, wobei noch die wirtschaftlichen Verhältnisse der GmbH zu erheben seien (Beil. A5 und A6 vom 6. Bzw. 9. August 2012).

Auf die weiteren Ausführungen betreffend Rückgängigmachung des Kaufvertrages des für die getroffenen Sanierungsmaßnahmen notwendigen Betriebsgrundstückes – aufgrund des Konkurses einer der Vertragsparteien –, welche am 28.8. 2012 erfolgte, wird verwiesen. Infolge dessen wurde vom Bf die Eröffnung des Sanierungsverfahrens (mit Eigenverwaltung) beim LG Salzburg (Antrag vom YZ) beantragt. Dieses Verfahren wurde mit Beschluss des LG-Salzburg vom ZY rechtskräftig abgeschlossen (Annahme des Sanierungsplanes bei verteilter X% Quote für die Insolvenzgläubiger; Beil. A8).

Es sei daher (Wesentlich für die Entscheidung in der Sache) festzustellen, dass der Bf als Geschäftsführer der GmbH durch Verhandlungen seit Mitte des Jahres 2011 bis 28.8.2012 (Aufhebungsvereinbarung) mit den Gläubigern unter Zugrundelegung einer 12 Monatsplanung seinen Verpflichtungen als Geschäftsführer, dafür Sorge zu tragen, dass die im Haftungsbescheid aufgelisteten Abgabenschuldigkeiten erfüllt werden, in einem den Sorgfaltsmaßstab erfüllenden, ausreichenden Maß nachgekommen sei, indem er nicht nur die ratenweise Bezahlung von Verbindlichkeiten vereinbaren konnte, sondern auch die Zusage zweier Gläubiger (aufgrund Zahlungsverzichte) hatte, die es ihm ermöglicht hätten die Abgabenschuldigkeiten beim Finanzamt in 11 monatlichen Raten zu entrichten.

Es werde auch die Feststellung begehrt, dass das Finanzamt nach Erhebung der wirtschaftlichen Verhältnisse der ratenweisen Rückführung der im Haftungsbescheid genannten Abgabenschulden auf Grundlage der mit den im Zusammenhang stehenden Zusagen der Vermieterin und der Bank, zugestimmt hätte.

Festgestellt werde auch, dass der Bf auf das zu Stande kommen der Aufhebungsvereinbarung vom 25.8.2012/5.9.2012 keinen Einfluss hatte.

Diese Feststellungen hätten bei zutreffender Beweiswürdigung auf Grundlage der Urkunden (A1 bis A8) als auch der Parteienvernehmung getroffen werden können. Das Fehlen dieser Feststellungen bedinge schließlich die Unrichtigkeit der bekämpften Entscheidung.

Unter dem Punkt unrichtiger rechtlicher Beurteilung infolge sekundärer Feststellungsmängel wurde gerügt dass die Behörde 1. Instanz es infolge unrichtiger Rechtsansicht unterlassen habe, die oben beehrten Feststellungen zu treffen.

Aufgrund der beehrten Feststellungen hätte die Behörde 1. Instanz in der rechtlichen Würdigung davon auszugehen gehabt, dass auf seiner Seite als Geschäftsführer keine schuldhafte Pflichtverletzung vorgelegen habe und somit die vermutete Uneinbringlichkeit der Abgabenschulden (zumindest im Umfang von Y %, entsprechend Sanierungsplan) nicht von ihm im Sinne einer Haftung zu verantworten sei.

Es werde daher die vollinhaltliche Stattgabe der Beschwerde sowie die ersatzlose Aufhebung des Haftungsbescheides, hilfsweise die Aufhebung und Zurückverweisung an die Behörde 1. Instanz beantragt.

Diese Beschwerde wurde seitens des Finanzamtes mit Berufungsvorentscheidung vom 8. Oktober 2013 als unbegründet abgewiesen.

Auf den bekannten Inhalt dieser Entscheidung wird verwiesen.

Darin wurde jedenfalls auf die nach ständiger Rechtsprechung geltende Beweislastumkehr sowie auf das Gleichbehandlungsgebot (erg. bei nicht ausreichen der vorhandenen Mittel) hingewiesen.

Betreffend Zahlungserleichterungsansuchen wurde ausgeführt, dass ein Ansuchen vom 26.9.2011 zwar genehmigt jedoch nicht eingehalten wurde (Anm. diesbezügliche Abgaben liegen vor dem Haftungszeitraum), ein weiteres Ansuchen vom 8.3. 2012 abgewiesen wurde, sodass haftungsgegenständliche Abgaben in eine genehmigte Zahlungsvereinbarung nicht einbezogen waren.

Unter Hinweis auf die VwGH-Rechtsprechung zur Zl. 2007/15/0282 wären, auch wenn in der mündlichen Zustimmung zum Ratenansuchen (erg. vom 6.8. 2012) ein mündlich erlassener Bescheid zu erblicken sein sollte, alle von der Haftung umfassten Abgaben bereits vorher fällig geworden und zu entrichten gewesen.

Eine zeitlich später erfolgte Genehmigung von Ratenzahlungen stehe der Annahme, dass die Entrichtung bei Eintritt der Fälligkeit auf Grund schuldhafter Pflichtenverletzung unterblieben ist, nicht entgegen.

Auf die weiteren Ausführungen betreffend Verschulden und Ermessensentscheidung wird verwiesen.

Daraufhin stellte der Bf durch seinen ausgewiesenen Vertreter mit Anbringen vom 11. Juli 2013 einen Vorlageantrag.

Eine weitere Begründung enthielt dieser Antrag nicht.

Aus dem Akteninhalt werden noch folgende Feststellungen getroffen.

Betreffend der im Haftungsbetrag enthaltenen Säumniszuschläge 1 (SZA) für 2011 und 2012 ist eine Aufgliederung (nach Fälligkeiten) im Haftungsbescheid nicht erfolgt. Wie aus der quotenmäßigen Berechnung bzw. dem dem Haftungsverfahren vorangegangenen Vorhalt zu ersehen ist, wurden dem Haftungsverfahren erste Säumniszuschläge (SZA) für 2011 mit Fälligkeit 18.5.2012 und für 2012 mit Fälligkeit 18.7.2012 zugrunde gelegt. Säumniszuschläge mit diesen Fälligkeiten hafteten lt. Rückstandsaufgliederung für 2011 in Höhe von € 368,63 und für 2012 in Höhe von € 1.410,77 aus. Abzüglich von X % aufgrund des Sanierungsverfahrens und der anzuwendenden Quote von 50,04 bzw. 100% ergeben sich Säumniszuschlagsbeträge für 2011 (SZA) iHv. von € 129,12 und für 2012 iHv. € 987,54. Der Säumniszuschlag 3 2011 (erg. SZC) im Betrag vom € 87,58 wurde vom ZE-Ansuchen vom 6.8. 2012 erfasst (gebucht am 9.7.12; fällig am 16.8.12) welches am 7.9. 2012 abgewiesen wurde. Die Zahlungsfrist für diese Abgaben liegt daher nach Eröffnung des Sanierungsverfahrens und damit nach dem vom Finanzamt angenommenen Haftungszeitraumes.

Aus dem Insolvenzakt der GmbH ist zu ersehen, dass der Sanierungsplan rechtskräftig angenommen und gegenüber dem Finanzamt auch erfüllt wurde.

Zur Lohnsteuer für 2010 ist festzustellen, dass diese am 17.1.2011 fällig wurde, jedoch erst am 19.10. 2012 (nach Eröffnung des Sanierungsverfahrens) vorgeschrieben wurde. Der Lohnsteuer für 2011 (ebenfalls Jahresbetrag) liegt wie bei der Lohnsteuer für 2010 eine Fehlberechnung zugrunde, woraus sich Jahresnachforderungen in Höhe von 153,28 bzw. 254,04 ergaben. Haftungsgegenständliche monatliche Lohnsteuerbeträge der GmbH liegen zwischen ca. € 5.000,-- und € 9.000,--.

### **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.

Unbestritten blieb, dass der Bf im haftungsgegenständlichen Zeitraum (Nov. 2011 bis August 2012) Geschäftsführer der GmbH gewesen ist und die Abgaben bei dieser aufgrund des rechtskräftig abgeschlossenen und gegenüber dem Finanzamt auch eingehaltenen Sanierungsverfahrens nicht eingebracht werden konnten.

Siehe dazu auch die Rechtsprechung des VwGH vom 13.4.2005, 2001/13/0283, wonach eine rechtskräftige Bestätigung eines (Zwangs) Ausgleiches des Primärschuldners eine Geltendmachung der Haftung des Vertreters für die die Ausgleichsquote übersteigenden Abgaben nicht entgegensteht (gültig auch für Haftungsbestimmungen von Vertretern nach der BAO; VwGH vom 9.1.2003, 2002/16/0127 sowie die Hinweise auf die Grundsatzentscheidung des VwGH vom 22.9.1999, 96/15/0049).

Vorauszuschicken ist, dass seitens des Bf die quotenmäßige Schlechterstellung des Finanzamtes durch zeitraumbezogene Liquiditätsaufstellungen nachgewiesen und die Haftungsbeträge auf die errechneten Quoten eingeschränkt wurden (siehe dazu im Insolvenz-Haftungsakt ASn 62 ff).

Die Höhe der haftungsgegenständlichen Abgaben (Berechnung der Haftungsbeträge laut quotenmäßiger Schlechterstellung) wurde in der Beschwerde ausdrücklich außer Streit gestellt.

Zur teilweisen Stattgabe der Beschwerde ist bezüglich der Säumniszuschläge 1 (SZA) für 2011 und 2012 eine Aufgliederung nach Fälligkeiten im Haftungsbescheid nicht erfolgt. Aus den Berechnungsunterlagen und dem vorangegangenen Vorhalt ist zu ersehen, dass

wohl nur Säumniszuschläge mit Fälligkeiten am 18.5. 2012 und 18.7. 2012 herangezogen werden sollten bzw. nur diese Fälligkeiten angeführt sind. Die Haftung ist daher auf Säumniszuschläge mit diesen Fälligkeiten einzuschränken. Für Säumniszuschläge mit Fälligkeit 18.5. 2012 ist von € 368,63 auszugehen; davon Y % sind € 298,04 und davon 50,04% sind € 129,12 (= Haftungsbetrag neu für SZA 2011). Für SZA 2012 mit Fälligkeit 18.7. 2012 ist von € 1.410,77 auszugehen, davon Y% sind € 987,54, davon 100% verblieben daher € 987,54 als Haftungsbetrag neu.

Für den am 9.7. 2012 verbuchten SZC 2011 (im Haftungsbescheid als Säumniszuschlag 3 2011 angeführt) wirkt das Zahlungserleichterungsansuchen vom 6.8. 2012 hemmend, da dieser Sz erst am 16.8. 2012 fällig wurde. Die Abweisung dieses Zahlungserleichterungsansuchens erfolgte nach Eröffnung des Sanierungsverfahrens am 7.9. 2012 und somit außerhalb des Haftungszeitraumes, sodass in der Nichtentrichtung dieses Sz bis zur Eröffnung des Sanierungsverfahrens kein Verschulden des Bf zu sehen ist. Der SZC 2011 fällig am 16.8. 2012 fällt daher weg.

Gleiches gilt für die Lohnsteuer des Jahres 2010 (€ 107,31), wobei der Bf im Jahr 2010 noch nicht Geschäftsführer der GmbH war und die Vorschreibung erst nach Eröffnung des Sanierungsverfahrens am 19.10. 2012 am Abgabenkonto verbucht wurde. Stattgabe daher € 107,31.

Bezüglich der Lohnsteuer 2011 liegt wie bei der Lohnsteuer 2010 eine Fehlberechnung aufgrund eines einzigen Tatbestandes vor, welche im Verhältnis zu den monatlichen gemeldeten Lohnsteuerbeträgen derart untergeordnet ist, dass in der nicht rechtzeitigen Meldung nur eine entschuldbare Fehlleistung zu sehen ist (Nachforderung jährlich € 254,04 zu monatlich gemeldeten Beträgen iHv.

€ 5.000,-- bis € 9.000,--). Stattgabe daher € 177,83.

Insgesamt ergibt sich somit eine Stattgabe um € 1.975,55 auf € 149.391,83. (Haftungsbetrag neu).

Darüber hinaus kommt der Beschwerde keine Berechtigung zu.

Strittig ist im gegenständlichen Fall ob die Haftung dem Grunde nach – die Höhe der ermittelten aufgrund quotenmäßiger Berechnung des Haftungsbetrages blieb unbestritten – , im Wesentlichen aufgrund der Bemühungen des Bf eine Einigung mit den Gläubigern herbeizuführen mit dem Ziel diese zur Gänze (auch das Finanzamt) im Wege von Ratenzahlungen zu befriedigen, zu Recht besteht.

Eine Pflichtverletzung des Vertreters, welche Kausal für die Uneinbringlichkeit anzusehen ist, ist dann anzunehmen, wenn, wie im gegenständlichen Fall die Abgabenschulden schlechter behandelt wurden als die übrigen Schulden (siehe dazu VwGH zB. vom 15.12.2009, 2005/13/0040).

Wie sich aus den vom Bf selbst für die GmbH vorgelegten monatlichen (zeitraumbezogenen) Aufstellungen der Verbindlichkeiten und Zahlungen ergibt, wurde das Finanzamt im Verhältnis zu den anderen Gläubigern jeweils schlechter gestellt und

wurde die Haftungsinanspruchnahme auf die errechnete quotenmäßige Schlechterstellung eingeschränkt.

Gemäß § 80 BAO besteht somit die dem Vertreter auferlegte Pflicht jedenfalls in der rechtzeitigen (anteiligen; Gleichbehandlungsgrundsatz) Entrichtung der für die Gesellschaft anfallenden Abgaben. Diese Pflicht wurde vom Bf zu den jeweiligen Fälligkeitszeitpunkten bzw. zeitraumbezogen in den haftungsgegenständlichen Monaten jedenfalls verletzt.

Daran ändert das nachträgliche (redliche) Bemühen des Bf Forderungen der Gläubiger, insbesondere des Finanzamtes, zur Gänze mit Ratenzahlungen abzudecken zu wollen nichts, da die Verpflichtung zur Entrichtung der Abgaben nach dem Gleichbehandlungsgrundsatz bereits vorher verletzt wurde.

Die vom Bf geforderten Feststellungen, dass dem Sanierungsplan eine 12 Monatsplanung zugrunde lag, dass sowohl mit der Bank als auch dem Vermieter Vereinbarungen getroffen werden konnten, die es ermöglicht hätten an das Finanzamt monatliche Raten in Höhe von € 22.000,-- zu leisten und das Finanzamt dieser Ratenplanung positiv gegenüberstand (eine Bewilligung der Ansuchen vom 8.3. 2012 und vom 6.8. 2012 ist nie erfolgt), können am bereits vorher eingetreten Verschulden nichts ändern.

Unerheblich bleibt demnach auch, dass den Bf am Scheitern des Ratenplanes durch eine unvorhergesehene Rückabwicklung eines Kaufvertrages für eine betriebsnotwendige Liegenschaft keinerlei Verschulden trifft.

Demzufolge kommen auch sekundäre Feststellungsmängel nicht in Betracht.

Betreffend Ratenansuchen wurde bereits vom Finanzamt ausgeführt, dass nur einem rechtzeitigen, vor Fälligkeit von Abgaben gestellten Ansuchen, hemmende Wirkung zukommt, was im gegenständlichen Fall, bezogen auf das Ansuchen vom 8.3. 2012 bzw. auf das ergänzende Ansuchen vom 6.8. 2012 nur Auswirkungen auf den Säumniszuschlag SZC 2011 (€ 87.58, Stattgabe) hat. Für nach dem Ansuchen fällig werdende Abgaben besteht jedenfalls keine hemmende Wirkung.

Betreffend im Haftungsbetrag angeführte Abgaben mit Fälligkeiten am 16.8. 2012 ist festzustellen, dass diese erst nach dem Ratenansuchen am 13.8. 2012 bekannt gegeben wurden und von diesem daher nicht umfasst sein konnten. Dazu ist auch anzumerken, dass ein dem Ratenansuchen zugrunde liegender Abgabenrückstand in diesem nicht angeführt war.

Eine signalisierte Zustimmung seitens des Finanzamtes zum Zahlungserleichterungsansuchen stellt keine Bewilligung dar und kann zudem an zuvor eingetretenen Fälligkeiten (damit verbunden Zahlungspflichten) nichts ändern.

Betreffend Lohnsteuern ist auf die Ausführungen im Haftungsbescheid zu verweisen, wonach sich eine Haftung unabhängig vom Gleichbehandlungsgrundsatz schon auf Grund der Bestimmung des EStG 1988 § 78 Abs. 3 ergibt (siehe dazu auch die ständige Rechtsprechung des VwGH). Dem ist der Bf zudem nicht entgegengetreten.

Dazu ist festzustellen, dass Lohnsteuern für 9 Monate (siehe Haftungsinanspruchnahme) in Höhe von ca. € 63.000,-- ohnedies verspätet erst mit 13.8. 2012 gemeldet wurden, was dem Bf nicht entgangen sein konnte.

Dem Finanzamt ist auch darin zu folgen, insofern es eine Ermessensentscheidung zu Ungunsten des Bf getroffen hat, da die Haftungsinanspruchnahme die einzige Möglichkeit darstellt, den Abgabenausfall zu kompensieren.

Insgesamt kommt der Beschwerde somit nur teilweise Berechtigung zu, sodass spruchgemäß zu entscheiden war.

Die Revision ist nicht zulässig, weil sie nicht von der Lösung einer Rechtsfrage (die Verletzung des Gleichbehandlungsgebotes stellt nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ein haftungsrelevantes Verschulden dar) abhängt, der grundsätzlich Bedeutung zukommt.

Salzburg-Aigen, am 14. September 2016