

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. P in der Beschwerdesache R., vertreten durch Dr. E. Wirtschaftstreuhand KEG, O.Str. 29, 1213 Ö, gegen den Bescheid des Finanzamtes O.L vom 26.01.2012, betreffend Haftung gemäß § 9 Bundesabgabenordnung (BAO) zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird stattgegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

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

## **Entscheidungsgründe**

Dem Richter beim Bundesfinanzgericht stehen der Körperschaftsteuer-, der Umsatzsteuer- und Bilanzakt, Steuernummer 0109 , der Insolvenz- und Haftungsakt mit dem Verzeichnis der im Insolvenzverfahren angemeldeten Forderungen, die Berichte und der Verteilungsentwurf des Masseverwalters, der Firmenbuchauszug betreffend die Primärschuldnerin, der bekämpfte Haftungsbescheid des Finanzamtes vom 26. Jänner 2012, die Beschwerde (vormals: Berufung) vom 24. Februar 2012, das Gutachten des Sachverständigen Mag. I.L. vom 21. September 2009 im Strafverfahren, Zahl 1620 , beim Landesgericht zur Verfügung.

Daraus ergibt sich folgender Sachverhalt:

Die Firma T.R GmbH wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 16. Jänner 1997 errichtet. Im Unternehmen wurde eine Maschinenschlosserei, die Bearbeitung von Edelstahl, Errichtung von Stahlschwimmbecken und der Industrieanlagenbau betrieben.

Der GmbH wurde vom 16.1.1997 bis 10.2.2009 (Konkurseröffnung: 30.3.2009) vom Gründungsgesellschafter als Geschäftsführer vertreten. Vom 5.7.2007 bis 19.3.2009 vertrat K.L. die GmbH als selbständig vertretungsbefugter Geschäftsführer (Auszug Firmenbuch). Der Beschwerdeführer vertrat kurz vor Eröffnung des Konkursverfahrens, seit 19.3.2009 (Donnerstag), die GmbH als selbständig vertretungsbefugter Geschäftsführer.

Am 24.3.2009 (Dienstag) wurde beim Landesgericht der Antrag auf Eröffnung des Konkursverfahrens eingebracht. Am 30.3.2009 wurde beim Landesgericht das Konkursverfahren eröffnet. Zum Zeitpunkt der Konkurseröffnung beschäftigte das Unternehmen 35 Mitarbeiter (8 Angestellte, 21 Arbeiter und 6 Lehrlinge). Das Gericht ordnete mit Beschluss vom 30.03.2009 die Schließung des Unternehmens an.

Aus dem Antrag auf Eröffnung des Konkursverfahrens ergibt sich, dass die GmbH Verbindlichkeiten in Höhe von etwa € 5.060.000,00 hatte. Diesen Verbindlichkeiten standen Aktiva im Wert von etwa € 2.703.000,00 gegenüber, nämlich die verpfändete Betriebsliegenschaft und Kundenforderungen, welche mit Globalzessionsvertrag vom 29.05.2008 ebenso an die Bank abgetreten wurden. Die Überschuldung wurde mit € 2.357.000,00 ausgewiesen.

Als Gründe für die Überschuldung gab das Unternehmen das schwierige Marktumfeld in der stahlverarbeitenden Industrie in den Jahren 2008 und 2009 und vor allem den Wegfall eines Dauerauftraggebers aus der Industrie Ende 2008 an. Die Primärschuldnerin hat in den Jahren 2006 bis 2008 mehr als 80 Prozent ihres Umsatzes mit dem Hersteller von Maschinen für die Papierproduktion, erzielt (Sachverständigengutachten, Seite 61).

Größter Gläubiger neben der Bank mit Forderungen in Höhe von € 2.547.743,43 (unbedingte Konkursforderungen) und € 358.941,84 (bedingte Konkursforderungen) waren der Wirtschaftsförderungsfonds mit Forderungen in Höhe von € 405.331,45, das Finanzamt mit Forderungen in Höhe von € 309.375,97 und die Krankenkasse mit Forderungen in Höhe von € 187.075,88.

Aus dem Anmeldungsverzeichnis der Konkursforderungen ergibt sich, dass Rechnungen ab November 2008 nicht bzw. nicht mehr vollständig bezahlt wurden. Die größten Lieferantengläubiger waren die Firma HB Handels GmbH mit Forderungen in Höhe von € 197.379,99; die Firma L.K mit Forderungen in Höhe von in Höhe von insgesamt € 130.652,39. Die Mitarbeiter des Unternehmens machten vor allem Löhne der Zeiträume Februar und März 2009, sowie Kündigungsentschädigungen und Abfertigungsansprüche geltend (Anmeldungsverzeichnis, ON 65 -87).

Die anerkannten Konkursforderungen betrugen € 3.243.528,17. Auf die Konkursgläubiger entfiel eine Konkursquote in Höhe von 3,4859%. Das Finanzamt erhielt, ausgehend von angemeldeten Forderungen in Höhe von € 309.375,97, den Betrag in Höhe von € 10.784,54 (Konkursakt, Verteilungsentwurf, ON 50).

Mit rechtskräftigem Beschluss vom 18.05.2011 wurde der Konkurs aufgehoben.

Vor Erlassung des Haftungsbescheides wurde der Beschwerdeführer mit Schriftsatz vom 8. Juli 2011 unter ausführlicher Darlegung der Rechtslage ersucht, die Gründe für die Nichtentrichtung der Abgaben bekannt zu geben. Das Finanzamt ersuchte den Beschwerdeführer, eine Liquiditätsrechnung zu erstellen und wies darauf hin, dass in dieser Aufstellung sämtliche Gläubiger der Primärschuldnerin sowie die auf die einzelnen Verbindlichkeiten geleisteten Zahlungen (Quoten) enthalten sein müssen.

In der Vorhaltsbeantwortung vom 22.11.2011 brachte der Beschwerdeführer schriftlich vor, dass er ab Donnerstag, dem 19.3.2009, selbständig vertretungsbefugter Geschäftsführer der GmbH gewesen sei. Die erste und einzige Handlung habe darin bestanden, am 24.3.2009 (Dienstag) den Antrag auf Eröffnung des Konkursverfahrens zu stellen. Er habe zu keiner Zeit die Zeichnungsberechtigung über Firmenkonten gehabt und habe die GmbH zum Zeitpunkt der Übernahme der Geschäftstätigkeit über keine liquiden Mittel mehr verfügt. Vielmehr habe er beim Erkennen der wirtschaftlich aussichtslosen Situation bzw. der Zahlungsunfähigkeit der GmbH mittels Gesellschafterbeschluss dem bisherigen Geschäftsführer dessen Funktion, gegen dessen Willen entzogen, um den insolvenzrechtlichen Pflichten nachkommen zu können.

Es obliege einem Geschäftsführer ab Übernahme dieser Funktion fällige Abgaben zu entrichten. Sind jedoch im Zeitpunkt der Übernahme der GmbH keine liquiden Mittel mehr vorhanden, liege in der Nichtentrichtung keine schuldhafte Pflichtverletzung.

Mit Bescheid vom 26. Jänner 2012 zog das Finanzamt den Beschwerdeführer zur Haftung für uneinbringliche Abgaben in Höhe von insgesamt € 148.772,33 neben den weiteren Geschäftsführern heran. Die Abgaben wurden nach Art, Höhe und Zeitraum gegliedert, tabellarisch dargestellt:

Abgabenart	Zeitraum	Höhe in Euro
Umsatzsteuer	10/2008	38.485,82
Umsatzsteuer	01/2009	10.000,00
Umsatzsteuer	02/2009	10.000,00
Lohnsteuer	2008	13.929,23
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	2008	402,85
Dienstgeberbeitrag	2008	4.421,58
Dienstgeberbeitrag	01-03/2009	11.310,83
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	01-03/2009	1.519,52
Lohnsteuer	01-03/2009	41.630,04
Säumniszuschlag 1	2008	1.903,87
Säumniszuschlag 1	2009	393,51
Säumniszuschlag 1	2010	680,00
Zwangs- und Ordnungsstrafe	2009	150,00
Umsatzsteuer	2008	7.945,08
Umsatzsteuer	2009	6.000,00
	Summe:	148.772,33

In der Begründung wurde festgestellt, dass die Nichtabfuhr der selbst zu berechnenden Abgaben eine schuldhafte Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten darstelle.

Der Bf. wendet in seiner Beschwerde vom 22.2.2012 ein, dass keine schuldhafte Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten vorliege. Der Bf. habe erst am 19.3.2009 die Geschäftsführung übernommen. In der Zeit zwischen 19.3.2009 bis 30.3.2009 sei es zu keinen Zahlungen bzw. Lohnzahlungen an die Mitarbeiter mehr gekommen. Auf das Verzeichnis der angemeldeten Forderungen im Konkursverfahren wurde verwiesen. Es habe in der kurzen Zeit der Geschäftsführertätigkeit überhaupt keine Zahlungen an Gläubiger gegeben.

Gerügt wurde, dass sich die belangte Behörde mit den umfangreich vorgelegten Saldenlisten nicht auseinandergesetzt habe.

Schriftlich führte der Beschwerdeführer aus:

"Wie aus dem Finanzamtskonto (Steuer-Nr. 1.1) der T.R GmbH ersichtlich ist, wurden die Lohnabgaben am 16.09.2009 nachgebucht. Zu diesem Zeitpunkt war mein Mandant nicht mehr Verfügungsberechtigt, sondern der Masseverwalter der T.R GmbH zudem erfolgte die Buchung aufgrund einer GPLA Prüfung. Es kann meinem Mandanten nicht unterstellt werden, dass auf Grundlage dieser, von der Behörde veranlassten Buchung Lohnabgaben die Löhne und Gehälter innerhalb seines Verantwortungszeitraumes bezahlt worden sind. Zumal, wie schon im Schreiben vom 22.11.2011 ausgeführt wurde, mein Mandant über keine Zeichnungsbefugnis bei der Bank bzw. den Banken verfügt hat."

Nachdem das Finanzamt mit Berufungsvorentscheidung die Beschwerde als unbegründet abgewiesen hat, beantragte der Beschwerdeführer die Vorlage der Beschwerde.

Ergänzend führte der Beschwerdeführer aus, es mangle neben der schuldhaften Pflichtverletzung auch an der geforderten Kausalität für den Abgabenausfall. Sein Mandant habe in den letzten Tagen über keinerlei liquide Mittel mehr verfügt, sodass sein Handeln gar nicht kausal für den Abgabenausfall der Behörde sein habe können.

Aus dem Betriebsmittelkonto (Kontokorrentkonto) bei der Bank ergibt sich, dass sich der Saldo vom Dezember 2008 in Höhe von € 569.185,36 auf € 706.734,27 im Jänner 2009 erhöht hat. Im Februar hafteten am Betriebsmittelkonto schließlich € 603.735,04 aus. Bei den drei Kreditkonten der GmbH haben sich im Zeitraum Dezember 2008 bis Februar 2009 keine Änderungen ergeben, sodass diese drei Konten einen Saldo iHv € 1.200.000,00, € 327.713,61 und € 254.231,65 aufwiesen.

Aus abgabenbehördlicher Sicht ist festzustellen, dass die Primärschuldnerin vorerst ihren abgabenrechtlichen Pflichten insoweit nachgekommen ist, als diese die Selbstbemessungsabgaben gemeldet und in der gemeldeten Höhe entrichtet hat. Die Umsatzsteuervorauszahlung für den Voranmeldungszeitraum Oktober 2008 ergab sich sodann aufgrund einer Außenprüfung im Jänner 2009 hinsichtlich der Voranmeldungszeiträume 1-10/2008 und wurde am 26.01.2009 in Höhe von € 40.973,54 festgesetzt und am Abgabenkonto verbucht (Auszug Abgabenkonto).

Die Nachforderungen der Lohnabgaben der Jahre 2008 und 2009 resultieren aus der Prüfung der Lohnabgaben für den Zeitraum 2005 bis 2009 im Juni 2009 (Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom 17.09.2009, ABNr. 456/1).

Hinsichtlich des Zeitpunktes des Eintrittes der Zahlungsunfähigkeit der Primärschuldnerin ist aufgrund der Aktenlage, davon auszugehen, dass diese Ende Jänner 2009 eingetreten ist.

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

Gemäß § 9 Abs.1 BAO haften die in den §§ 80 ff leg.cit. 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.

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.

Die Ausfallhaftung nach § 9 BAO stellt nicht auf eine faktische Wahrnehmung der steuerlichen Angelegenheiten ab. Maßgebend für die Vertreterhaftung ist demnach die gesellschaftsrechtliche Stellung als Geschäftsführer der GmbH.

Voraussetzung für die Haftungsinanspruchnahme sind eine Abgabeforderung gegen den Vertretenen, die Stellung als Vertreter, die Uneinbringlichkeit der Abgabeforderung, eine Pflichtverletzung des Vertreters, dessen Verschulden an der Pflichtverletzung und die Ursächlichkeit der Pflichtverletzung für die Uneinbringlichkeit.

Unbestritten ist, dass die Abgaben, für die der Beschwerdeführer neben weiteren Geschäftsführern zur Haftung herangezogen wurde, infolge Schließung des Unternehmens und Aufhebung des Konkursverfahrens nicht mehr einbringlich sind.

Unbestritten ist weiters, dass der Bf. als selbständig vertretungsbefugter Geschäftsführer neben den weiteren Geschäftsführern zum Kreis der in § 80 BAO genannten Vertreter zählt, die zur Haftung für die Abgaben der Gesellschaft mit beschränkter Haftung herangezogen werden können.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist es Sache des Geschäftsführers, die Gründe darzulegen, die ihn ohne sein Verschulden daran gehindert haben, die ihm obliegenden abgabenrechtlichen Verpflichtungen zu erfüllen, widrigenfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung angenommen werden darf (vgl. VwGH 13.4.2005, 2002/13/0183). Ein Geschäftsführer haftet für nicht entrichtete Abgaben auch dann, wenn die Mittel, die für die Entrichtung der Verbindlichkeiten der Gesellschaft zur Verfügung standen, hiezu nicht ausreichten, es sei denn, er weist nach, dass er diese Mittel anteilig für die Begleichung der Verbindlichkeiten verwendet hat (vgl. z.B. Erkenntnis vom 27. September 2000, Zl. 95/14/0056), somit die Abgabenschulden daher im Verhältnis nicht schlechter behandelt hat als andere Verbindlichkeiten.

Vom Gleichbehandlungsgebot ausgenommen ist die Lohnsteuer; aus § 78 Abs. 3 EStG 1988 ergibt sich nämlich die Verpflichtung, die Lohnsteuer zur Gänze zu entrichten und ist, sofern diese nicht einbehalten und an das Finanzamt abgeführt wird - ungeachtet der wirtschaftlichen Schwierigkeiten der GmbH - von einer schuldhaften Pflichtverletzung des Geschäftsführers auszugehen (vgl. VwGH 19.12.2002, ZI. 2001/15/0029).

Reichen die dem Arbeitgeber zur Verfügung stehenden Mittel zur Bezahlung des vollen Arbeitslohnes nicht aus, so hat er die Lohnsteuer von dem tatsächlich zur Auszahlung gelangenden niedrigeren Betrag zu berechnen und einzubehalten. In solchen Fällen dürfen somit Löhne nicht in voller Höhe ausbezahlt werden und sind sie wie auch andere Schuldkigkeiten anteilig zu kürzen; die auf den gekürzten Lohnbetrag entfallende Lohnsteuer ist zur Gänze zu entrichten (vgl. VwGH 16.2.2000, 95/15/0046). Für Lohnsteuer wird jedenfalls voll im Ausmaß der tatsächlich ausgezahlten Gehälter, und nicht nur anteilig im Rahmen des Möglichen, gehaftet (VwGH vom 18.10.2007, 2006/15/0073).

Im gegenständlichen Fall steht aufgrund der Aktenlage, insbesondere dem Insolvenzakt des Landesgerichtes (Zahl: H.54-01 ) fest, dass die Primärschuldnerin ab Ende Jänner 2009 zahlungsunfähig war. Bereits zuvor gab es massive Zahlungsstockungen im Unternehmen. Ab November 2008 wurden zum Teil Rechnungen nicht mehr bezahlt.

Der Beschwerdeführer wurde am 19.3.2009 zum alleinigen selbständig vertretungsbefugten Geschäftsführer bestellt. Zu diesem Zeitpunkt war die GmbH nachweislich zahlungsunfähig und konnte über keine liquiden Geldmittel mehr verfügen. Zahlungen wurden keine mehr geleistet, weil der Beschwerdeführer als Geschäftsführer über das Betriebsmittelkonto nicht mehr verfügen konnte. Es ist unstrittig, dass die Primärschuldnerin und der Beschwerdeführer als alleiniger selbständig vertretungsbefugter Geschäftsführer, zwei Werkstage vor der Stellung des Antrages auf Konkurseröffnung (24.3.2009) nicht mehr über die entsprechenden liquiden Mittel zur Bezahlung der Verbindlichkeiten verfügen konnten. Folglich wurden keine Zahlungen mehr geleistet und Verbindlichkeiten abgedeckt (Verzeichnis der angemeldeten Forderungen, Konkursakt).

Zu den abgabenrechtlichen Pflichten gehört, dafür zu sorgen, dass die Abgaben entrichtet werden (§ 80 Abs. 2 BAO). Wird eine Abgabe nicht entrichtet, weil der Vertretene überhaupt keine liquiden Mittel hat, so verletzt der Vertreter dadurch keine abgabenrechtliche Pflicht (zB VwGH 26.11.2002, 99/15/0249). Dabei ist ohne Bedeutung, ob den Vertreter ein Verschulden am Eintritt der Zahlungsunfähigkeit trifft (zB VwGH 22.2.2008, 2007/17/0124).

Bei Übernahme der Vertretertätigkeit hat sich dieser darüber zu unterrichten, ob und in welchem Ausmaß der von ihm nunmehr Vertretene bisher seinen abgabenrechtlichen Verpflichtungen nachgekommen ist (zB VwGH 24.2.2010, 2006/13/0094; 9.11.2011, 2011/16/0079). Erklärt sich ein Vertreter bei Übernahme seiner Funktion mit einer Beschränkung seiner Befugnisse einverstanden, die ihm die Erfüllung

der abgabenrechtlichen Verpflichtungen unmöglich machen, so liegt darin ein haftungsrelevantes Verschulden.

Aufgrund der vorliegenden Zahlungsunfähigkeit der GmbH und der Tatsache, dass auch keine Zahlungen mehr geleistet wurden, kann dem Beschwerdeführer hinsichtlich der nicht entrichteten Umsatzsteuerzahllasten eine schuldhafte Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten nicht angelastet werden, sodass der Beschwerde stattzugeben war. Es liegt im gegenständlichen Sachverhalt auch keine Gläubigerbenachteiligung vor, weil der Beschwerdeführer eben über keine liquiden Mittel verfügt hat und keine Zahlungen mehr leisten konnte. Hinsichtlich der nicht mehr entrichteten Lohnabgaben steht fest, dass der Beschwerdeführer Löhne, Gehälter nicht mehr zur Auszahlung gebracht hat. Schließlich mussten die Mitarbeiter ihre Lohnforderungen für die Monate Februar, März 2009 im Insolvenzverfahren geltend machen.

Die Geltendmachung der Haftung liegt im *Ermessen der Abgabenbehörde*, das sich innerhalb der vom Gesetz aufgezeigten Grenzen zu halten hat (§ 20 BAO). Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Aus der dargelegten Aktenlage ergibt sich schlüssig, dass die GmbH ab Februar 2009 endgültig zahlungsunfähig war und über keine liquiden Mittel mehr verfügt hat, sodass die Primärschuldnerin auch in der Zeit vom 19.3.2009 bis 24.3.2009 (Antrag auf Konkurseröffnung) nicht mehr in der Lage war, ihre Gläubiger zu bezahlen. Daher wird von der Heranziehung zur Haftung auch im Rahmen der Ermessensübung Abstand genommen.

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, insbesondere weil das Erkenntnis nicht 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.

Klagenfurt am Wörthersee, am 13. Oktober 2015