

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache des Bf, vertreten durch StB, über die Beschwerde vom 21.02.2013 gegen den Haftungsbescheid der belangten Behörde Finanzamt vom 21.01.2013 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert. Der Beschwerdeführer wird für Abgaben in Höhe von insgesamt EUR 45.122,74 in Anspruch genommen. Die Haftungssumme setzt sich wie folgt zusammen:

<b>Abgabenart</b>	<b>Zeitraum</b>	<b>Betrag</b>
Umsatzsteuer	2008	72,31
Umsatzsteuer	11/2008	559,47
Umsatzsteuer	01/2009	3.164,75
Umsatzsteuer	02/2009	229,46
Umsatzsteuer	05-10/2009	27.704,37
Lohnsteuer	2007	2.042,58
Lohnsteuer	2008	5.541,68
Lohnsteuer	2009	198,71
Lohnsteuer	01/2009	723,37
Körperschaftsteuer	01-03/2009	408,03
Körperschaftsteuer	04-06/2009	408,03
Körperschaftsteuer	07-09/2009	408,03
Körperschaftsteuer	10-12/2009	409,89
Körperschaftsteuer	01-03/2010	408,03
Kammerumlage	10-12/2008	20,63
Dienstgeberbeitrag	2007	362,03
Dienstgeberbeitrag	2008	568,52
Dienstgeberbeitrag	12/2008	962,01

Dienstgeberbeitrag	2009	27,51
Dienstgeberbeitrag	01/2009	193,28
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	2007	35,38
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	2008	55,56
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	12/2008	101,79
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	2009	2,61
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	01/2009	17,18
Verspätungszuschlag	01/2009	253,18
Pfändungsgebühr	2009	145,35
Barauslagenersatz	2009	99,01
<b>Summe</b>		<b>45.122,74</b>

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

## **Entscheidungsgründe**

### **Verfahrensgang und Sachverhalt**

Der Beschwerdeführer war im Zeitraum 9.1.2007 bis zu ihrer Auflösung mit 8.3.2010 Geschäftsführer der Primärschuldnerin X GmbH. Über das Vermögen der Primärschuldnerin wurde mit Beschluss des Landesgerichts Innsbruck vom 8.3.2010 zu GZ 111 der Konkurs eröffnet und nach der Schlussverteilung mit Beschluss vom 28.10.2011 aufgehoben. Auf die Insolvenzgläubiger entfiel eine Quote von 6,63 %.

Die Primärschuldnerin reichte für die Veranlagungsperioden 2008 bis 2010 keine Abgabenerklärungen ein. Das Finanzamt ermittelte die Besteuerungsgrundlagen im Schätzungswege und setzte die Umsatz- und Körperschaftsteuer samt Nebenansprüchen fest. Nach Konkurseröffnung traf das Finanzamt bei weiteren Prüfungshandlungen Feststellungen, aufgrund derer es die haftungsgegenständlichen Lohnabgaben samt Nebenansprüchen festsetzte. Dabei stellte das Finanzamt auch fest, dass gesetzmäßige Aufzeichnungen nicht vorgelegt werden konnten.

Der Beschwerdeführer wurde mit Strafverfügung vom 12.12.2013 zu Strafnummer 222 vom Finanzamt als Finanzstrafbehörde I. Instanz rechtskräftig wegen Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs 2 lit a FinStrG hinsichtlich eines Teils der haftungsgegenständlichen Abgaben (nämlich der Umsatzsteuer für den Zeitraum 05-09/2009) verurteilt.

Mit Vorhalt vom 28.7.2011 forderte das Finanzamt den Beschwerdeführer zur Stellungnahme zur beabsichtigten Haftungsinanspruchnahme auf. Mit Schreiben vom 22.8.2011, 3.1.2012 und 20.2.2012 brachte der Beschwerdeführer zusammengefasst vor, dass ihn kein Verschulden daran trafe, dass Abgaben nicht abgeführt worden seien. Auch seien alle Gläubiger gleich behandelt worden. Er legte ein Konvolut von Kontoauszügen und Kopien einer an die Primärschuldnerin adressierten sowie einer von der Primärschuldnerin ausgestellten Rechnung vor. Mit Bescheid vom 21.1.2013 nahm das Finanzamt den Beschwerdeführer als Haftungspflichtigen für folgende Abgaben in Höhe von insgesamt EUR 51.515,93 in Anspruch:

<b>Abgabenart</b>	<b>Zeitraum</b>	<b>Betrag</b>
Umsatzsteuer	2008	77,44
Umsatzsteuer	11/2008	599,20
Umsatzsteuer	01/2009	3.389,47
Umsatzsteuer	02/2009	245,75
Umsatzsteuer	05-10/2009	29.671,60
Lohnsteuer	2007	2.187,62
Lohnsteuer	2008	5.935,18
Lohnsteuer	2009	212,82
Lohnsteuer	01/2009	774,74
Körperschaftsteuer	01-03/2009	437,00
Körperschaftsteuer	04-06/2009	437,00
Körperschaftsteuer	07-09/2009	437,00
Körperschaftsteuer	10-12/2009	439,00
Körperschaftsteuer	01-03/2010	437,00
Kammerumlage	10-12/2008	22,10
Dienstgeberbeitrag	2007	387,74
Dienstgeberbeitrag	2008	608,89
Dienstgeberbeitrag	12/2008	1.030,32
Dienstgeberbeitrag	2009	29,46
Dienstgeberbeitrag	01/2009	207,00
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	2007	37,89
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	2008	59,50
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	12/2008	109,02

Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	2009	2,80
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	01/2009	18,40
Verspätungszuschlag	01/2009	271,16
Pfändungsgebühr	2009	155,67
Verspätungszuschlag	2009	2.991,73
Säumniszuschlag	2007	78,69
Säumniszuschlag	2008	118,70
Barauslagenersatz	2009	106,04
<b>Summe</b>		<b>51.515,93</b>

Der Beschwerdeführer wendete in seiner Berufung vom 21.2.2013 ein, dass ihn kein Verschulden trafe und das Finanzamt seine Ermessensübung bei der Haftungsinanspruchnahme nicht begründet habe. Weitere Einwendungen betreffen die Richtigkeit der dem Haftungsbescheid zugrunde gelegten Abgabenbescheide. Er gab auch an, dass mit Generalzession vom Februar 2007 alle Forderungen der Primärschuldnerin an die Y Sparkasse abgetreten worden seien. Tatsächlich seien sämtliche Erlöse aus Verkauf oder Dienstleistungen an die Y Sparkasse abgeführt worden.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 4.2.2014 wies das Finanzamt die Beschwerde ab, worauf der Beschwerdeführer mit Anbringen vom 7.3.2014 die Vorlage seiner Beschwerde an das Bundesfinanzgericht beantragte. Mit Vorhalt vom 16.5.2018 wurde der Beschwerdeführer aufgefordert, zur Berechnung der Haftungssumme, zu seiner schuldhafte Pflichtverletzung als Geschäftsführer der Primärschuldnerin, zur Ermessensübung, zur bisher nicht dargestellten Gleichbehandlung aller Gläubiger und zu seinen Einwendungen gegen die dem Haftungsbescheid zugrunde gelegten Abgabenbescheide Stellung zu nehmen. Eine Stellungnahme erstattete der Beschwerdeführer nicht.

Im Rahmen des Erörterungsgesprächs am 19.9.2018 brachte der Vertreter des Beschwerdeführers vor, dass hinsichtlich der haftungsgegenständlichen Lohnabgaben kein Verschulden des Beschwerdeführers vorliege, zumal diesbezüglich kein Finanzstrafverfahren eingeleitet worden sei. Auch begründe die Generalzession sämtlicher Forderungen vom Februar 2007 an die Y Sparkasse keine Ungleichbehandlung der Gläubiger, da sie nur zur Aufrechterhaltung eines Rahmens gedient habe. Solange sich die X GmbH innerhalb dieses Rahmens bewegt habe, seien - soweit möglich - auch die anderen Gläubiger bedient worden.

## Beweiswürdigung

Die Sachverhaltsfeststellungen ergeben sich aus dem Vorbringen der Parteien, dem Inhalt der vorgelegten Akten und dem Firmenbuch.

## **Rechtslage**

Gemäß § 80 Abs 1 BAO haben die zur Vertretung juristischer Personen Berufenen alle Pflichten zu erfüllen, die dem von ihnen Vertretenen obliegen. Sie haben insbesondere dafür zu sorgen, dass die Abgaben aus den Mitteln, die sie verwalten, entrichtet werden.

Gemäß § 9 Abs 1 BAO haften die in den §§ 80 ff. 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 eingebbracht werden können.

Voraussetzungen für die Vertreterhaftung nach § 9 Abs. 1 BAO sind demnach eine Abgabenforderung gegen den Vertretenen, die Uneinbringlichkeit der Abgabenforderung, die Stellung als Vertreter, eine Pflichtverletzung des Vertreters, dessen Verschulden an der Pflichtverletzung und die Ursächlichkeit der Pflichtverletzung für die Uneinbringlichkeit.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist es im Falle der Uneinbringlichkeit der Abgaben Aufgabe des Geschäftsführers darzutun, weshalb er nicht dafür Sorge tragen konnte, dass die Gesellschaft die angefallenen Abgaben entrichtet, widrigenfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung angenommen werden darf. Im Falle des Vorliegens einer schuldhaften Pflichtverletzung spricht eine Vermutung für die Verursachung der Uneinbringlichkeit der Abgaben durch die Pflichtverletzung und den Rechtswidrigkeitszusammenhang (vgl VwGH 19.5.2015, 2013/16/0016).

Die Abgabenbehörde kann von einer schuldhaften Pflichtverletzung des Vertreters ausgehen, wenn der Vertreter nicht daragt, dass er ohne eigenes Verschulden gehindert war, dafür zu sorgen, dass die juristische Person die angefallenen Abgaben entrichtet (*Ritz*, Bundesabgabenordnung, 6.A., Rz 22 zu § 9; VwGH 19.5.2015, 2013/16/0016, VwGH 22.2.2001, 2000/15/0227). Wenn Löhne ausgezahlt werden, die darauf entfallende Lohnsteuer aber nicht (zur Gänze) einbehalten und an das Finanzamt abgeführt wird, so begründet dies jedenfalls eine schuldhafte Pflichtverletzung des Vertreters (VwGH 19.10.2017, Ra 2016/16/0097).

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs wird die Haftung des Vertreters dann eingeschränkt, wenn er nachweist, welcher Abgabenbetrag auch bei einer gleichmäßigen Befriedigung aller Gläubiger uneinbringlich geworden wäre (zuletzt VwGH 23.8.2016, Ra 2016/16/0063). Diesfalls haftet er nur für die Differenz zwischen dem tatsächlich abgeführt und jenem Betrag, der bei gleichmäßiger Befriedigung aller Gläubiger an die Abgabenbehörde abzuführen gewesen wäre (VwGH 19.3.2015, 2013/16/0200). In dieser Berechnung sind die gesamte Einnahmensituation (VwGH 25.4.2002, 99/15/0253) und sämtliche Ausgaben einzubeziehen. Dieser

Gleichbehandlungsgrundsatz gilt jedoch nicht für Abfuhrabgaben wie die Lohnsteuer (zuletzt VwGH 19.10.2017, Ra 2016/16/0097), die Lohnsteuer ist ungeachtet wirtschaftlicher Schwierigkeiten zur Gänze abzuführen (§ 78 Abs 3 EStG).

Der Abschluss eines General- oder Mantelzessionsvertrages zugunsten eines Gläubigers stellt dann eine Pflichtverletzung dar, wenn der Geschäftsführer damit rechnen muss, durch die Zession die liquiden Mittel zur Berichtigung anderer Schulden als der Bankschulden zu entziehen, und nicht sicherstellt, dass durch die Zession die Bedienung der anderen Schulden - insbesondere der Abgabenschulden - nicht beeinträchtigt wird (VwGH 24.9.2008, 2007/15/0282).

Einwendungen gegen die Richtigkeit der Abgabenfestsetzung kann der zur Haftung Herangezogene in einem gemäß § 248 BAO durchzuführenden Abgabenverfahren, nicht jedoch im Haftungsverfahren geltend machen (VwGH 19.5.2016, Ra 2016/16/0029). Hinsichtlich der Höhe der Abgabenfestsetzung besteht insofern eine Bindungswirkung im Haftungsverfahren (VwGH 27.1.2011, 2010/16/0258).

Die Abgabenbehörde ist an die im Spruch des eine Partei betreffenden rechtskräftigen Strafurteils festgestellten Tatsachen bzw. an die tatsächlichen Feststellungen, auf denen dieser Spruch beruht, gebunden. Diese Bindung wird auch für rechtskräftige Strafverfügungen bejaht. Bei Freisprüchen besteht keine Bindungswirkung (*Ritz*, BAO, 6.A., Rz 14 zu § 116 mit zahlreichen Judikaturzitaten).

## **Erwägungen**

Die vom Haftungsbescheid umfassten Abgaben sind bei der Primärschuldnerin im die Konkursquote übersteigenden Ausmaß uneinbringlich. Der dem angefochtenen Haftungsbescheid zugrunde gelegte Rückstandsausweis zum 15.11.2013 enthält jedoch drei Positionen, deren Fälligkeit erst nach Insolvenzeröffnung eingetreten ist: Verspätungszuschlag zur Umsatzsteuer in Höhe von EUR 2.991,73; Säumniszuschlag 2007 in Höhe von EUR 78,69 und Säumniszuschlag 2008 in Höhe von EUR 118,70. Diese Beträge sind aus der Haftungssumme auszuscheiden. Ebenso ist die bezahlte Insolvenzquote von 6,63 % anzurechnen. Die korrigierte Haftungssumme beträgt demnach EUR 45.122,74.

Das Beschwerdevorbringen dahin, dass die haftungsgegenständlichen Abgaben erst nach Konkurseröffnung festgesetzt wurden und der Beschwerdeführer zu diesen Zeitpunkten nicht mehr Vertreter der Primärschuldnerin war, ist nicht geeignet darzustellen, dass den Beschwerdeführer kein Verschulden an der Nichtentrichtung dieser Abgaben getroffen hätte. Sämtliche Sachverhalte, welche zur Festsetzung der haftungsgegenständlichen Abgaben geführt haben, wurden während der Geschäftsführertätigkeit des Beschwerdeführers und vor Konkurseröffnung verwirklicht. Daher traf den Beschwerdeführer bereits in diesem Zeitraum die Verpflichtung, für die fristgerechte Einreichung von Abgabenerklärungen und Entrichtung fälliger Abgaben Sorge zu tragen.

Die Nichtabgabe von Abgabenerklärungen und die Nichtentrichtung der haftungsgegenständlichen Abgaben stellen Verletzungen abgabenrechtlicher Pflichten dar. Während der Geschäftsführertätigkeit des Beschwerdeführers wurde die Pflicht zur Einreichung von Abgabenerklärungen mehrfach (etwa hinsichtlich Umsatzsteuervoranmeldungen im Jahr 2009 und hinsichtlich Umsatz- und Körperschaftsteuer 2008 und 2009) verletzt. Nach Insolvenzeröffnung wurden bei abgabenrechtlichen Prüfungen Feststellungen getroffen, aufgrund derer Umsatzsteuer und Lohnabgaben für Zeiträume festgesetzt wurde, die mit der Geschäftsführertätigkeit des Beschwerdeführers zusammenfallen.

Während der Geschäftsführertätigkeit des Beschwerdeführers wurde nach dessen Vorbringen eine Generalzession sämtlicher Forderungen mit der Y Sparkasse abgeschlossen. Nach dem Beschwerdevorbringen wurden auch sämtliche Erlöse an die Y Sparkasse abgeführt. In diesem Zusammenhang wurde nicht einmal behauptet, dass der Beschwerdeführer anderweitig dafür Sorge getragen hätte, dass die Mittel zur gleichmäßigen Befriedigung aller Gläubiger aufgebracht werden hätten können. Auch deshalb ist dem Beschwerdeführer anzulasten, dass er für die Erfüllung der abgabenrechtlichen Pflichten der Primärschuldnerin nur unzureichend Sorge getragen hat.

Der Beschwerdeführer hat kein Vorbringen dazu erstattet, weshalb er nicht für die Erfüllung der abgabenrechtlichen Pflichten der Primärschuldnerin Sorge tragen hätte können. Daher ist das Finanzamt im Sinn der oben angeführten Judikatur des VwGH zur Verteilung der Behauptungs- bzw Beweislast richtigerweise vom Verschulden des Beschwerdeführers an den dargestellten Pflichtverletzungen ausgegangen. Die nicht weiter bekämpfte Verurteilung wegen Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs 2 lit a FinStrG hinsichtlich der haftungsgegenständlichen Umsatzsteuer für den Zeitraum 5-10/2009 entfaltet im Haftungsverfahren Bindungswirkung hinsichtlich der Feststellung, dass dem Beschwerdeführer ein Verschulden an der Hinterziehung dieser Abgaben anzulasten ist.

Wenn der Beschwerdeführer einwendet, er sei hinsichtlich der haftungsgegenständlichen Lohnabgaben nicht nach dem Finanzstrafgesetz verfolgt bzw verurteilt worden, erbringt er dadurch weder einen Nachweis, weshalb er an der Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten gehindert worden wäre, noch einen Nachweis dafür, dass ihn an deren Nichterfüllung kein Verschulden treffen würde. Die Abgabenbehörde ist im Sinn der Ausführungen zur Rechtslage in keiner Weise dadurch gebunden, dass ein Strafverfahren nicht eingeleitet worden wäre oder zu einem Freispruch geführt hätte.

Das Finanzamt hat sein Ermessen bei der Haftungsinanspruchnahme richtig ausgeübt. Dabei war der Zweck der Haftungsinanspruchnahme als Besicherungsinstitut zu berücksichtigen. Da die Uneinbringlichkeit der Abgaben bei der Primärschuldnerin im die Insolvenzquote übersteigenden Ausmaß aufgrund der Aufhebung des Insolvenzverfahrens feststeht, kann nur die Haftungsinanspruchnahme zur Durchsetzung des Abgabenanspruchs verhelfen. Die Wahrscheinlichkeit der Einbringlichkeit beim

Haftenden tritt bei der Interessenabwägung gegenüber dem öffentlichen Interesse auf Durchsetzung des Abgabenanspruchs zurück (VwGH 28.4.2009, 2006/13/0197).

Die gegen die Richtigkeit der Abgabenbescheide, welche der Haftungsinanspruchnahme zugrunde gelegt wurden, erhobenen Einwendungen sind nicht geeignet, eine Rechtswidrigkeit der Haftungsinanspruchnahme aufzuzeigen. Sie können nur im Abgabenverfahren gemäß § 248 BAO berücksichtigt werden.

### **Zulässigkeit einer Revision**

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis 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. Eine solche Rechtsfrage liegt der gegenständlichen Entscheidung nicht zugrunde. Der festgestellte Sachverhalt konnte unter Berücksichtigung der zitierten ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes beurteilt werden.

Innsbruck, am 20. September 2018