

BESCHLUSS

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senat in der Beschwerdesache Bf., Anschrift, vertreten durch LBG Wien Steuerberatung GmbH, Boerhaavegasse 6, 1030 Wien, über die Beschwerde vom 24.4.2014 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Wien 3/6/7/11/15 Schwechat Gerasdorf vom 31.3.2014 betreffend Haftung gemäß § 9 BAO für Abgaben der GmbH-1, Steuernummer XY, in nichtöffentlicher Sitzung vom 22.6.2017 beschlossen:

Der angefochtene Bescheid wird gemäß § 278 Abs. 1 BAO unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

Mit dem an den späteren Beschwerdeführer (Bf.) gerichteten Haftungsvorhalt vom 6. Dezember 2013 führte das Finanzamt aus, dass auf dem Abgabenkonto der GmbH-1 Abgabenrückstände in Höhe von insgesamt € 1.216.776,25 aushaften würden, deren Einbringung bisher vergeblich versucht worden sei.

Der Ruckstand bestehe infolge Nichtentrichtung der fälligen Abgaben im Zeitraum von 2010 bis 2013. Der Bf. sei seit 22.03.2010 Geschäftsführer der genannten GmbH und daher gemäß § 18 GmbHG zur Vertretung der Gesellschaft berufen. Gemäß § 80 BAO hätten die zur Vertretung juristischer Personen berufenen Personen insbesondere dafür zu sorgen, dass die Abgaben aus den Mitteln, die sie verwalten würden, entrichtet würden; sie seien daher verpflichtet, die Abgaben aus den Mitteln der Gesellschaft zu entrichten.

Der Bf. werde ersucht, bekanntzugeben, ob die Firma GmbH-1 zum Zeitpunkt der Fälligkeit der Abgaben über finanzielle Mittel verfügt habe, die deren Entrichtung ermöglicht hätten.

Infolge Uneinbringlichkeit des Rückstandes bei der GmbH werde der Bf. als gesetzlicher Vertreter (Geschäftsführer) der Gesellschaft gemäß den Bestimmungen der §§ 224 iVm 9 und 80 Bundesabgabenordnung zur Haftung herangezogen werden, es sei denn, er könne beweisen, dass er ohne sein Verschulden daran gehindert gewesen sei, für die Entrichtung der Abgaben Sorge zu tragen. In diesem Zusammenhang werde ihm Folgendes zur Kenntnis gebracht:

Der Verwaltungsgerichtshof habe in ständiger Rechtsprechung zu den Bestimmungen der §§ 9 und 80ff BAO darauf hingewiesen, dass es gemäß § 1298 ABGB Sache des Vertreters sei, die Gründe darzutun, aus denen ihm die Erfüllung seiner gesetzlichen Pflichten unmöglich gewesen sei, widrigenfalls die Behörde zu der Annahme berechtigt sei, dass er seiner Pflicht schuldhafterweise nicht nachgekommen sei (vgl. VwGH 14.1.1997, 96/08/0206). In verfahrensrechtlicher Hinsicht sei es im abgabenrechtlichen Haftungsverfahren nicht nur Sache des haftungspflichtigen Geschäftsführers darzulegen, weshalb er nicht dafür Sorge habe tragen können, dass die Abgabenschulden rechtzeitig - zur Gänze oder zumindest anteilig - entrichtet worden seien, sondern auch, dafür entsprechende Beweisanbote zu erstatten.

Der Bf. werde daher aufgefordert, anzugeben, ob im Zeitraum, in dem er als Vertreter der Firma GmbH-1 für die Bezahlung der die Gesellschaft treffenden Abgaben verantwortlich gewesen sei, aus Gesellschaftsmitteln andere anfallende Zahlungen (zB Kredit- od. Leasingraten, Lieferantenzahlungen, Lohnzahlungen, Zahlungen an die Krankenkassa, etc.) geleistet worden seien.

Sofern die Gesellschaft bereits zu den jeweiligen Fälligkeitstagen der Abgaben nicht mehr über ausreichende liquide Mittel zur (vollen) Bezahlung aller Verbindlichkeiten verfügt habe, werde er ersucht, dies durch eine Auflistung sämtlicher Gläubiger mit zum Zeitpunkt der Abgabefälligkeiten gleichzeitig oder früher fällig gewordenen Forderungen ziffernmäßig darzulegen. In dieser Aufstellung müssten alle damaligen Gläubiger der GmbH (auch die zur Gänze bezahlten) sowie die auf einzelne Verbindlichkeiten (Gläubiger) geleisteten Zahlungen (Quoten) enthalten sein. Außerdem seien alle verfügbar gewesen liquiden Mittel (Bargeld und offene Forderungen) anzugeben bzw. gegenüber zu stellen.

In seiner Stellungnahme vom 8. Jänner 2014 führte der Bf. aus, dass gemäß § 9 Abs. 1 BAO die in § 80 Abs. 1 BAO erwähnten Personen neben den durch sie vertretenen Abgabepflichtigen für die diese treffenden Abgaben insoweit haften würden, als die Abgaben infolge schuldhafter Verletzung der ihnen auferlegten Pflichten nicht eingebracht werden könnten.

Werde eine Abgabe nicht entrichtet, weil der Vertretene überhaupt keine liquiden Mittel habe, so verletze der Vertreter dadurch keine abgabenrechtliche Pflicht (VwGH 20.9.1996, 94/17/0420).

Der Bf. sei seit Datum-2 Geschäftsführer der GmbH-1. Gemäß dem Haftungsvorhalt datiere die älteste fällige Steuerschuld vom 4.6.2012 (für Körperschaftsteuer und Anspruchszinsen 2010). Eine schuldhafte Verletzung könne ihm nicht vorgeworfen werden, da ihm zumindest seit 4.6.2012 (fast) keine finanziellen Mittel zur Verfügung gestanden seien, um die Verbindlichkeiten der Gesellschaft gegenüber dem Finanzamt zu reduzieren. Gemäß Bankauszug des Firmenkontos habe der Saldo zum Stichtag 31.3.2012 € 257,96 betragen. Gemäß Bankauszug des Firmenkontos habe der Saldo zum Stichtag 31.3.2013 € 148,95 betragen. Aus den Bankauszügen sei weiters ersichtlich, dass die Differenz in Höhe von € 109,01 lediglich zur Begleichung der Bankspesen verwendet worden sei.

Das Unternehmen besitze keine weiteren Bankkonten und auch keine Kassa. Weiters seien im Wirtschaftsjahr 1.2.2012 -31.1.2013 keine Umsätze erzielt. Weiters lege der Bf. als Nachweis den Entwurf der Gewinn- und Verlustrechnung der Gesellschaft bei, aus der ersichtlich sei, dass neben den erwähnten Bankspesen nur zwei weitere Betriebsausgaben angeführt seien. Diese würden das Jahresabschlusshonorar der Steuerberatung in Höhe von € 1.980,00 betreffen und sei dieses lediglich einer Rückstellung zugeführt und nicht bezahlt worden. Der andere Betrag in Höhe von € 4.000,00 betreffe den Kostenvorschuss beim Handelsgericht Wien betreffend den vom Finanzamt eingebrachten Konkursantrag. Dieser Betrag sei von dritter Seite (wahrscheinlich vom Bf.) bezahlt worden. Der ausgewiesene Zinsaufwand in Höhe von € 12.230,37 betreffe die Anspruchszinsen 2010 sowie die Säumniszuschläge 1, 2, 3/2012 und stelle somit eine Verbindlichkeit gegenüber dem Finanzamt dar.

Der Bf. habe somit darlegen können, dass sämtliche zwischen dem 4.6.2012 und dem 15.2.2013 fälligen Abgaben mangels liquider Mittel der Gesellschaft nicht hätten bezahlt werden können. Es liege keinesfalls ein Verschulden seinerseits vor.

Auch für den Zeitraum 15.5.2013 – 18.11.2013 seien dem Bf. keine liquiden Mittel (mit Ausnahme des Banksaldos zum Stichtag 31.3.2013 in Höhe von € 148,95) zur Verfügung gestanden. Es seien seitens der Gesellschaft daher auch keine weiteren Zahlungen geleistet worden.

Schlussendlich werde festgehalten, dass die Körperschaftsteuer betreffend das Jahr 2013 im Wesentlichen aus dem Veräußerungsgewinn der Betriebsliegenschaft der KG-1 stamme und dieser Gewinn gemäß Feststellungsbescheid der GmbH-1 zur Versteuerung zugewiesen werde. Jedoch habe – wie dem Finanzamt bestens bekannt – weder die KG-1 noch die GmbH-1 über diesen Veräußerungserlös verfügen können, da das Grundstück zugunsten der Raiffeisenlandesbank Oberösterreich verpfändet gewesen und somit der gesamte Veräußerungserlös dieser zugeflossen sei.

Mit Bescheid vom 31. März 2014 wurde der Bf. gemäß § 9 Abs. 1 BAO iVm § 80 BAO als Geschäftsführer der GmbH-1 für Abgaben in der Höhe von € 309.092,71, nämlich

<i>Abgabe</i>	<i>Zeitraum</i>	<i>Betrag</i>	<i>Fälligkeit</i>
Körperschaftsteuer	2010	208.980,63	04.06.2012
Körperschaftsteuer	2011	82.923,00	30.09.2013
Verspätungszuschlag	2010	3.245,85	nicht festgesetzt
Verspätungszuschlag	2011	1.641,79	nicht festgesetzt
Säumniszuschlag 1	2012	4.459,80	16.08.2012
Säumniszuschlag 2	2012	2.229,90	17.10.2012
Säumniszuschlag 3	2012	2.229,90	17.01.2013
Säumniszuschlag 1	2012	64,92	16.08.2012
Säumniszuschlag 1	2013	1.658,46	18.11.2103
Säumniszuschlag 2	2013	829,23	17.02.2014
Säumniszuschlag 3	2013	829,23	16.05.2014

zur Haftung herangezogen, da diese durch die schuldhafte Verletzung der ihm als Vertreter der Gesellschaft auferlegten Pflichten nicht hätten eingebracht werden können.

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

Gemäß § 9 Abs. 1 leg.cit. würden die in § 80 Abs. 1 leg.cit. erwähnten Personen neben den durch sie vertretenen Abgabepflichtigen für diese Abgaben insoweit haften, als die Abgaben infolge schuldhafter Verletzung der ihnen auferlegten Pflichten nicht eingebracht werden könnten.

Gemäß § 1298 ABGB obliege dem, der vorgebe, dass er an der Erfüllung seiner gesetzlichen Verpflichtung ohne sein Verschulden verhindert gewesen sei, der Beweis.

Aus dem Zusammenhang dieser Bestimmungen ergebe sich, dass der wirksam bestellte Vertreter einer juristischen Person, der die Abgaben der juristischen Person nicht entrichtet habe, für diese Abgaben hafte, wenn sie bei der juristischen Person nicht eingebracht werden könnten und er nicht beweise, dass die Abgaben ohne sein Verschulden nicht entrichtet hätten werden können.

Der Bf. sei im Zeitraum von 2010 bis dato unbestritten handelsrechtlicher Geschäftsführer der Firma GmbH-1, also einer juristischen Person, und daher gemäß § 18 GmbHG zu deren Vertretung berufen gewesen. Er sei somit auch verpflichtet gewesen, die Abgaben aus deren Mitteln zu bezahlen.

In diesem Zusammenhang sei auf die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu verweisen, wonach es Sache des Geschäftsführers sei,

die Gründe darzulegen, die ihn ohne sein Verschulden daran gehindert hätten, die ihm obliegende abgabenrechtliche Verpflichtung zu erfüllen, widrigenfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung gemäß § 9 Abs. 1 BAO angenommen werden dürfe (VwGH 18.10.1995, 91/13/0037, 0038). Demnach hafte der Geschäftsführer für die nicht entrichteten Abgaben der Gesellschaft auch dann, wenn die Mittel, die ihm für die Entrichtung aller Verbindlichkeiten der Gesellschaft zur Verfügung gestanden seien, hiezu nicht ausgereicht hätten, es sei denn, er weise nach, dass er diese Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet, die Abgabenschulden daher im Verhältnis nicht schlechter behandelt habe als andere Verbindlichkeiten.

Hinsichtlich anderer Abgaben, die für das Geschäftsergebnis einer juristischen Person nicht erfolgsneutral seien, sei es Sache des gemäß § 80 BAO befugten Vertreters, darzutun, weshalb er nicht dafür Sorge habe tragen können, dass die Gesellschaft die anfallenden Abgaben rechtzeitig entrichtet habe, widrigenfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung angenommen werden dürfe.

In der Regel werde nämlich nur der Geschäftsführer jenen ausreichenden Einblick in die Gebarung der Gesellschaft haben, der ihm entsprechende Behauptungen und Nachweise ermögliche. Außerdem treffe den Haftenden (§ 77 Abs. 2 BAO), die gleiche Offenlegungs- und Wahrheitspflicht (§ 119 leg.cit.) wie den Abgabenschuldigen, sodass er zeitgerecht für die Möglichkeit des Nachweises seines pflichtgemäßen Verhaltens vorzusorgen habe. Der zur Haftung herangezogene Geschäftsführer habe daher das Fehlen ausreichender Mittel zur Abgabentrichtung nachzuweisen.

Außerdem habe der Bf. darzutun, wieso es ihm nicht möglich gewesen sei, angesichts des Wissens einer Nachforderung für deren Zahlung vorzusorgen.

Am 7.12.2012 sei ein Insolvenzantrag gegen die GmbH-1 gestellt worden. In der gerichtlichen Tagsatzung am 23.1.2013 sei vom Bf. behauptet worden, dass auf keinen Fall Überschuldung und/oder Zahlungsunfähigkeit vorläge, sondern dass es sich lediglich um eine Zahlungsstockung handle. Bis Ende Jänner würde über die Behebung dieser Zahlungsstockung dem Gericht berichtet, ansonsten umgehend ein Eigenantrag auf Insolvenzeröffnung gestellt würde. Am 18.2.2013 sei der Insolvenzantrag mit der Begründung abgewiesen worden, dass es sich nur um eine Zahlungsstockung gehandelt habe auch als weiteres Indiz dass keine weiteren Gläubiger vorhanden seien. Es sei kein Eigenantrag gestellt worden, weder Ende Jänner 2013 noch zum 18.2.2013 noch im September 2013 (Fälligkeit Körperschaftsteuer 2011). Auch im November 2013 (Fälligkeit Körperschaftsteuervorauszahlung 2013) sei kein Insolvenzantrag erfolgt, obwohl aufgrund des Verkaufes der Betriebsliegenschaft eine exorbitante Erhöhung dieser Körperschaftsteuer zu erwarten gewesen sei.

Der Bf. als allein verantwortlicher Geschäftsführer habe diese Täuschung des Gerichts zu verantworten und auch die Insolvenzverschleppung sei allein seine Verantwortung.

Weiters habe der Geschäftsführer darzulegen, dass er die Abgabenforderungen bei der Verwendung der vorhandenen Mittel nicht benachteiligt habe (vgl. VwGH 17.9.1985,

84/13/0198; VwGH 13.11.1987, 85/17/0035 und VwGH 13.9.1988, 87/14/0148). Da der Bf. seinen abgabenrechtlichen Verpflichtungen im angeführten Umfang nicht nachgekommen sei und die Abgaben bei der Gesellschaft uneinbringlich seien, sei wie im Spruch zu entscheiden gewesen.

Die vom Bf. in der Vorhaltsbeantwortung ins Treffen geführten Gründe könnten daher nicht als haftungsbefreiend anerkannt werden.

Letztlich werde auf die Bestimmungen des § 7 Abs. 2 BAO verwiesen, wonach sich persönliche Haftungen auch auf Nebenansprüche erstrecken würden. Ebenso seien Zwangs- und Ordnungsstrafen im Wege der Geschäftsführerhaftung geltend zu machen.

Die Schuldhaftigkeit sei damit zu begründen, dass durch sein pflichtwidriges Verhalten als Vertreter der Gesellschaft, die Uneinbringlichkeit eingetreten sei.

In der dagegen am 24. April 2014 rechtzeitig eingebrachten Beschwerde wiederholte der Bf. lediglich sein bereits in der Vorhaltsbeantwortung vom 8.1.2014 erstattetes Vorbringen, auf dessen erneute Wiedergabe daher verzichtet wurde, um Wiederholungen zu vermeiden.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 22. Juli 2014 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Gemäß § 9 Abs. 1 BAO würden die in den §§ 80ff. BAO bezeichneten Vertreter neben den durch sie vertretenen Abgabepflichtigen für die diese betreffenden Abgaben insoweit haften, als die Abgaben infolge schuldhafter Pflichtverletzung nicht eingebracht werden könnten.

Gemäß § 80 Abs. 1 BAO hätten die zur Vertretung juristischer Personen berufenen Personen und die gesetzlichen Vertreter natürlicher Personen alle Pflichten zu erfüllen, die den von ihnen Vertretenen obliegen würden, und sie seien befugt, die diesen zustehenden Rechte wahrzunehmen. Sie hätten aber insbesondere dafür zu sorgen, dass die Abgaben aus den Mitteln, die sie verwalten würden, ordnungsgemäß entrichtet würden.

Abgaben seien iSd § 9 Abs. BAO uneinbringlich, wenn Vollstreckungsmaßnahmen in das Vermögen des Primärschuldners erfolglos gewesen seien oder voraussichtlich sein würden (VwGH 27.4.2000, 98/15/0129). Die Uneinbringlichkeit bei der GmbH-2 (*Anmerkung: gemeint wohl GmbH-1*) stehe objektiv fest und werde auch nicht bestritten.

Die finanziellen Mittel seien ab der Feststellung der Zahlungsunfähigkeit insoweit an alle Gläubiger zu verteilen, als jeder einen aliquoten Betrag im Verhältnis der Schulden zu den vorhandenen finanziellen Mitteln zu erhalten habe (Gläubigergleichbehandlung). Die Gleichbehandlung beziehe sich auf die jeweiligen Fälligkeitszeitpunkte der Abgaben und

das Vorhandensein liquider Mittel andererseits. Der Nachweis einer Gleichbehandlung obliege dem Vertreter (VwGH 29.1.2004, 2000/15/0168).

Ein solcher Nachweis habe durch Gegenüberstellung sämtlicher Verbindlichkeiten und deren Tilgung zu den Tilgungsquoten der Abgaben zu erfolgen. Nur ein Bankkonto könne nicht genug Nachweis über sämtliche Mittel verschaffen, zumal nicht einmal eine Bilanz vorgelegt werden könne und außerdem noch andere Aufbewahrungskonten möglich erscheinen würden (gegebenenfalls bei anderen Banken, Sparbücher, Kassenbestände). Ein solcher Nachweis hätte durch eine Bilanz aufgeheilt werden können. Der „Nachweis“ des Bf. sei aber weitaus als unzureichend zu betrachten.

Eine Verletzung des Gleichbehandlungsgrundsatzes liege aber auch dann vor, wenn bei Feststellung einer Zahlungsunfähigkeit neben dem Gebot der Gläubigergleichbehandlung neue Schulden aufgenommen würden (zB neue Sachgüter bar bezahlt oder Ausgaben für Miete bar entrichtet würden), das angeblich beim Bf. (ohne Nachweis) nicht zuträfe.

Wie aus den Zusammenstellungen ersichtlich sei, seien neben den Tilgungen laufend neue Verbindlichkeiten aufgenommen worden.

Vom Grundsatz der Gläubigergleichbehandlung seien auch die Abfuhrabgaben (zB Lohnabgaben) ausgenommen. Das bedeute, dass bereits die Nichtentrichtung dieser Abgaben eine schuldhaftige Pflichtverletzung begründe. Die Nebengebühren würden das Schicksal der grundlegenden Abgaben teilen und seien daher ebenfalls zu Recht zur Haftung herangezogen worden.

Die Geltendmachung der Haftung liege auch im Ermessen der Abgabenbehörde, das sich innerhalb der vom Gesetz auferlegten Grenzen zu halten habe. Innerhalb dieser Grenzen seien Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller maßgebenden Umstände zu treffen. Aus dem auf die Hereinbringung der Abgabenschuld beim Haftenden gerichteten Besicherungszweck der Haftung folge, dass die Geltendmachung der Haftung in der Regel dann ermessenskonform sei, wenn die Abgabenschuld beim Primärschuldner uneinbringlich sei. Da der öffentliche Auftrag zur Ergreifung aller Mittel, vollstreckbare Abgaben einzubringen, bei einer vorzuwerfenden Pflichtverletzung allfällige Einzelinteressen verdränge, habe sich das Finanzamt veranlasst gesehen, die gesetzliche Vertreterhaftung im erforderlichen Ausmaß geltend zu machen. Da der Abgabenausfall auf das Verschulden des Haftungspflichtigen zurückzuführen sei, sei den Zweckmäßigkeitsgründen gegenüber den Interessen der Partei der Vorrang einzuräumen.

Fristgerecht beantragte der Bf. mit Schreiben vom 2. Oktober 2014 die Vorlage der Beschwerde zur Entscheidung durch den Senat des Bundesfinanzgerichtes sowie die Durchführung einer mündlichen Verhandlung und verwies auf sein bisheriges Vorbringen.

Mit Schreiben vom 18. Februar 2016 ersuchte das Bundesfinanzgericht den Bf. um Nachweis der Rechtzeitigkeit des Vorlageantrages sowie um Aufklärung des Widerspruches zwischen dem Beschwerdevorbringen der fehlenden liquiden Mittel und der Stellungnahme zum Konkursantrag im Jänner 2013, dass keine Zahlungsunfähigkeit vorgelegen sei.

In Beantwortung dieses Vorhaltes übermittelte der Bf. am 13. Mai 2016 einen Ausdruck aus dem Posteingangsbuch sowie den auf der Beschwerdevorentscheidung befindlichen Posteingangsstempel, wonach diese erst am 9. September 2014 seiner steuerlichen Vertretung zugestellt worden sei, weshalb der Vorlageantrag rechtzeitig sei.

Dem vorgebrachten Widerspruch liege die Tatsache zugrunde, dass am 1. Februar 2013 und somit vor Eröffnung des Konkursverfahrens bei der GmbH-1 bei der KG-1 ein Sanierungsverfahren eröffnet worden sei. Zum damaligen Zeitpunkt sei man davon ausgegangen, dass das Verfahren mit 20%iger Quote erfolgreich abgeschlossen werden könne. Im Zuge dessen wären folglich der GmbH-1, als 90%ige Kommanditistin der KG-1, ausreichend liquide Mittel zur Verfügung gestanden. Demzufolge sei auch der Insolvenzantrag vom Gericht abgewiesen worden. Erst im Laufe des Sanierungsverfahrens der KG-1 sei die Veräußerung des Betriebes beschlossen und ein Konkursverfahren eingeleitet worden, sodass, wie in der Beschwerde vorgebracht, der GmbH-1 letztlich keine verbleibenden liquiden Mittel zur Verfügung gestanden seien.

Die Haftungsinanspruchnahme des Bf. sei nicht gerechtfertigt, da diese nur insoweit zum Tragen komme, als die Abgaben infolge schuldhafter Verletzung der dem Vertreter auferlegten abgabenrechtlichen Pflichten nicht eingebracht werden könnten.

Es sei grundsätzlich die schuldhafte Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten ausschlaggebend. Etwaige Verletzungen anderer Pflichten seien nicht haftungsrelevant (vgl. zB VwGH 22.9.1999, 96/15/0049; VwGH 17.8.1998, 97/17/0096). Aus diesem Grund seien die vom Bf. im Rahmen des Insolvenzverfahrens getätigten Angaben für die Beurteilung der Haftungsinanspruchnahme nicht relevant.

Zu den abgabenrechtlichen Pflichten des Geschäftsführers würden insbesondere die Führung gesetzmäßiger Aufzeichnungen, die zeitgerechte Einreichung von Abgabenerklärungen sowie die Abgabentrachtung aus den Mitteln, die der Vertreter verwalte, gehören. Seitens des Finanzamtes sei die Erfüllung der abgabenrechtlichen Pflichten durch den Bf. nie in Abrede gestellt worden. Wie bereits im Beschwerdeverfahren vorgebracht, seien ihm keine bzw. keine ausreichenden Mittel zur Begleichung der Abgabenschulden zur Verfügung gestanden. Die Pflicht des Vertreters, die vom Vertretenen geschuldeten Abgaben zu entrichten, bestehe nur insoweit, als hierfür liquide Mittel vorhanden seien (vgl. zB VwGH 7.12.2000, 2000/16/0601; VwGH 26.11.2002, 99/15/0249). Es liege somit keine schuldhafte Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten vor, die eine Haftungsinanspruchnahme gemäß § 9 BAO gesetzmäßig erscheinen lassen würde.

In Beantwortung eines Ersuchens des Bundesfinanzgerichtes vom 24.5.2016 um Übermittlung des Rückscheins hinsichtlich des Versands der Beschwerdeentscheidung vom 22.7.2014 teilte das Finanzamt mit, dass dieser nicht habe aufgefunden werden können.

Mit Vorhalt vom 24.6.2016 forderte das Bundesfinanzgericht den Bf. zur Erstellung eines Gleichbehandlungsnachweises auf.

In Beantwortung des Vorhaltes verwies der Bf. mit Schreiben vom 1.8.2016 auf die Stellungnahme vom 1.8.2014 an das Finanzamt.

Weiters teilte er mit, dass das einzige Bankkonto der Gesellschaft per 31.3.2012 einen Habensaldo von € 257,56 aufweise, welcher sich durch Bankspesen per 31.3.2013 auf € 148,95 reduziert habe. Ihm seien daher so gut wie keine finanziellen Mittel zur Verfügung gestanden, um die Verbindlichkeiten der Gesellschaft gegenüber dem Finanzamt zu begleichen.

Mit Schreiben vom 2.2.2017 hielt das Bundesfinanzgericht dem Bf. vor, dass in den Veranlagungsjahren 2010, 2011 und 2013 laut den Körperschaftsteuerbescheiden vom 25.4.2012, 22.8.2013 und 5.5.2015 folgende Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt worden seien:

2010	895.237,35
2011	334.966,67
2013	3.611.396,31

Da vorgebracht worden sei, außer dem geringen auf dem einzigen Bankkonto erliegenden Guthaben von € 148,95 per 2.4.2014 über keinerlei liquide Mittel zu verfügen, werde um Bekanntgabe ersucht, wie diese Einkünfte verwendet bzw. warum diese Einkünfte nicht eingefordert worden seien.

In Beantwortung dieses Vorhaltes teilte der Bf. mit Schreiben vom 22.5.2017 mit, dass in den Jahren 2010, 2011 und 2013 der GmbH-1 aufgrund der einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung positive Einkünfte zugewiesen worden seien. Diese Gewinne hätten nicht ausbezahlt werden können, da die KG-1 nicht die erforderliche Liquidität besessen habe, um die Gewinne an die GmbH-1 auszuzahlen.

Den relativ geringen liquiden Mitteln seien erhebliche Bankverbindlichkeiten gegenübergestanden (siehe Bilanzen 2010, 2011 und 2013). Dies habe dazu geführt, dass im Wirtschaftsjahr 2013 die Betriebsliegenschaft in 1030 Wien habe veräußert werden

müssen. Der im Jahr 2013 erzielte Gewinn habe daher im Wesentlichen auf dem Verkauf dieser Betriebsliegenschaft beruht. Der Erlös dieser Liegenschaft habe wiederum zur Gänze zur Rückführung der Bankkredite verwendet werden müssen, da die Liegenschaft mit Pfandrechten der Bank belastet gewesen sei.

Am Datum-1 sei das Konkursverfahren über die KG-1 eröffnet worden. Der Masseverwalter habe, wie bereits bekannt, den Produktionsbetrieb in 1030 Wien verkauft, um eine Quote von 100% für die Gläubiger zu erzielen. Der Veräußerungserlös sei zu 100% für die Quote der Gläubiger verwendet worden, sodass nach Beendigung des Verfahrens keinerlei Liquidität mehr verblieben sei, um diese an die Gesellschafter zu verteilen. Eine Auszahlung der Gewinne hätte überdies schon nach § 122 Abs. 1 UGB aufgrund der angespannten finanziellen Lage der KG-1 nicht erfolgen können, da dies zum offenbaren Schaden der Gesellschaft gereicht hätte, zumal, wie bereits erörtert, die Gesellschaft über keinerlei ausreichende Liquidität besessen habe, um die Gewinne an die Gesellschafter zu verteilen.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Gemäß § 9 Abs. 1 BAO haften die in den §§ 80 ff BAO 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 alle Pflichten zu erfüllen, die den von ihnen Vertretenen obliegen. Sie haben insbesondere dafür zu sorgen, dass die Abgaben aus den Mitteln, die sie verwalten, entrichtet werden.

Unbestritten ist, dass dem Bf. als Geschäftsführer der genannten GmbH die Erfüllung der abgabenrechtlichen Pflichten der Gesellschaft oblag bzw. noch immer obliegt. Insbesondere ist im Rahmen dieser Verpflichtung für die rechtzeitige und vollständige Entrichtung der Abgaben Sorge zu tragen.

Wird eine Abgabe nicht entrichtet, weil der Vertretene überhaupt keine liquiden Mittel hat, so verletzt der Vertreter dadurch keine abgabenrechtliche Pflicht (VwGH 20.9.1996, 94/17/0420).

Die Verantwortung des Bf. geht dahin, dass die Gesellschaft lediglich über ein geringes Bankguthaben verfüge, weshalb mangels liquider Mittel eine schuldhafte Pflichtverletzung an der Nichtentrichtung der haftungsgegenständlichen Abgaben nicht vorliege.

Dieser Sachverhalt konnte anhand der vorgelegten Bankauszüge und der aktenkundigen Jahresabschlüsse verifiziert werden.

Zu klären war jedoch, warum die GmbH über (praktisch) kein Vermögen verfügt/e, obwohl der GmbH-1 in den Jahren 2010, 2011 und 2013 von der KG-1 beträchtliche Gewinne aus ihrer 90%igen Beteiligung als Kommanditistin zugewiesen wurden.

Dazu war festzustellen, dass über das Vermögen der KG-1 nach Scheitern eines Sanierungsverfahrens (Eröffnung am Datum-1) dieses als Konkursverfahren weitergeführt (Datum-2) und die Veräußerung eines Teilbetriebes beschlossen wurde. Aus deren Erlös resultierte die Gewinnbeteiligung, die zur hohen Nachforderung an Körperschaftsteuer 2013 für die GmbH-1, nicht jedoch zu einem tatsächlichen Zufluss an liquiden Mitteln führte, da der Erlös seitens des Masseverwalters zur Gänze für die 100%ige Befriedigung der Konkurs- und Massegläubiger verwendet wurde (Konkurs am Datum-3 gemäß § 123b Abs. 2 IO aufgehoben), obwohl der GmbH ein 90%iger Gewinnanteil (€ 3.611.396,31) als Masseforderung zugestanden wäre.

Darüber hinaus wurden auch die in den Jahren 2010 und 2011 bei der GmbH & Co KG festgestellten und der GmbH in Höhe von 90% buchmäßig zugewiesenen, jedoch ebenfalls nicht zugeflossenen, Gewinne (€ 895.237,35 und € 334.966,67) im Insolvenzverfahren der GmbH & Co KG nicht als Konkursforderungen angemeldet und infolge dessen auch bei der Verteilung der 100%igen Konkursquote nicht berücksichtigt, weshalb die GmbH weiterhin praktisch illiquid blieb.

Zu prüfen war deshalb, ob eine Unterlassung der Einforderung von Beteiligungseinkünften ebenso wie die Schlechterbehandlung des Abgabengläubigers eine Verletzung von abgabenrechtlichen Verpflichtungen darstellt.

Das Recht des Gesellschafters auf Entnahme seines Gewinnanteils entsteht zwar mit Feststellung der Schlussbilanz des betreffenden Geschäftsjahres. Die Gesellschaft ist zur Auszahlung jedoch nur verpflichtet, wenn der Gesellschafter die Auszahlung verlangt. Durch ein solches Verlangen wird der Anspruch des Gesellschafters zu einer Gläubigerforderung. Von der Entstehung dieses Anspruchs auf Gewinnauszahlung zu unterscheiden ist seine Fälligkeit. Zwar kann der einzelne Gesellschafter diesen Zahlungsanspruch jederzeit geltend machen; aber ohne eine solche Geltendmachung ist die Gesellschaft weder zur Zahlung verpflichtet noch dazu berechtigt. Es steht im freien Belieben des Gesellschafters, die Gewinnauszahlung zu verlangen oder durch Verzicht seinen Kapitalanteil zu erhöhen. Ist hingegen dieser Anspruch geltend gemacht worden, so handelt es sich um einen selbständigen Zahlungsanspruch, der abgetreten, verpfändet oder gepfändet werden kann (VwGH 24.5.2012, 2009/16/0321).

Gemäß § 122 Abs. 1 UGB hat jeder Gesellschafter Anspruch auf Auszahlung seines Gewinnanteils. Der Anspruch kann jedoch nicht geltend gemacht werden, soweit die Auszahlung zum offenbaren Schaden der Gesellschaft gereicht, die Gesellschafter ein anderes beschließen oder der Gesellschafter vereinbarungswidrig seine Einlage nicht geleistet hat.

Der Begründung des Bf., dass die Gewinne nicht ausbezahlt hätten werden können, weil die GmbH & Co KG nicht die erforderliche Liquidität besessen habe und eine Auszahlung

gemäß § 122 Abs. 1 UGB aufgrund ihrer angespannten finanziellen Lage nicht habe erfolgen können, kann sich das Bundesfinanzgericht anschließen, da dies ansonsten zum offenbaren Schaden der GmbH & Co KG gereicht hätte, da andernfalls keine vollständige Befriedigung der Gläubiger im Konkurs und damit Weiterführung des verbleibenden Teilbetriebes (Kaffeehaus in Salzburg) hätte erreicht werden können.

In der Bundesabgabenordnung findet sich darüber hinaus keine Bestimmung über die Verpflichtung zur Einforderung von Beteiligungseinkünften.

Eine Verletzung von abgabenrechtlichen Verpflichtungen aus dem Titel der Unterlassung der Einforderung von Gewinnen kann daher nicht festgestellt werden.

Lediglich in Höhe des vorhandenen Bankguthabens könnte allenfalls eine schuldhaft Pflichtverletzung in der Nichtentrichtung dieses Betrages liegen.

Darüber hinaus ist die Haftung nach § 9 Abs. 1 BAO eine Ausfallhaftung (VwGH 24.2.1997, 96/17/0066). Voraussetzung ist die objektive Uneinbringlichkeit der betreffenden Abgaben im Zeitpunkt der Inanspruchnahme des Haftenden (VwGH 3.7.1996, 96/13/0025). Uneinbringlichkeit liegt vor, wenn Vollstreckungsmaßnahmen erfolglos waren oder voraussichtlich erfolglos wären (VwGH 26.5.2004, 99/14/0218).

Im gegenständlichen Fall steht die Uneinbringlichkeit allerdings noch nicht zweifelsfrei fest, die GmbH-1 verfügt zwar lediglich über ein äußerst geringes Bankguthaben (zum 31.3.2013 von € 148,95 und nach der zuletzt erstellten Bilanz der Gesellschaft zum 31.1.2014 von € 176,21), jedoch kann nicht unberücksichtigt bleiben, dass die trotz der unterlassenen Anmeldung im Konkursverfahren dennoch weiterhin bestehenden sowie die aufgrund des Weiterbetriebes des Kaffeehauses etwaigen laufenden Ansprüche auf Ausbezahlung der Gewinnanteile gegenüber der KG-1 (vor allem in Hinblick auf ein über das Vermögen der GmbH durchzuführendes Insolvenzverfahren) geltend gemacht werden können.

§ 278 BAO lautet:

(1) Ist die Bescheidbeschwerde mit Beschluss des Verwaltungsgerichtes a) weder als unzulässig oder nicht rechtzeitig eingebracht zurückzuweisen (§ 260) noch b) als zurückgenommen (§ 85 Abs. 2, § 86a Abs. 1) oder als gegenstandslos (§ 256 Abs. 3, § 261) zu erklären, so kann das Verwaltungsgericht mit Beschluss die Beschwerde durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Beschwerdevorentscheidungen unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erledigen, wenn Ermittlungen (§ 115 Abs. 1) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheidenteilung hätte unterbleiben können. Eine solche Aufhebung ist unzulässig, wenn die Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes durch das Verwaltungsgericht selbst im Interesse der Raschheit gelegen oder mit einer erheblichen Kostenersparnis verbunden ist.

(2) Durch die Aufhebung des angefochtenen Bescheides tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor Erlassung dieses Bescheides befunden hat.

(3) Im weiteren Verfahren sind die Abgabenbehörden an die für die Aufhebung maßgebliche, im aufhebenden Beschluss dargelegte Rechtsanschauung gebunden. Dies gilt auch dann, wenn der Beschluss einen kürzeren Zeitraum als der spätere Bescheid umfasst.

Durch die Unterlassung von Ermittlungen zur Feststellung des Ausmaßes der eingetretenen Uneinbringlichkeit (etwa durch Beantragung eines Insolvenzverfahrens der offensichtlich überschuldeten und zahlungsunfähigen GmbH-1 zur Ermöglichung der Geltendmachung der Gewinnansprüche gegenüber der KG-1 durch den Masseverwalter) kann nicht ausgeschlossen werden, dass ein anders lautender Haftungsbescheid erlassen oder eine Bescheiderteilung unterbleiben hätte können, weshalb der angefochtene Bescheid unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde aufzuheben war.

Gemäß § 274 Abs. 3 Z 3 BAO kann der Senat ungeachtet eines Antrages (Abs. 1 Z 1) von einer mündlichen Verhandlung absehen, wenn eine Aufhebung unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erfolgt (§ 278).

Von der beantragten Durchführung einer mündlichen Verhandlung konnte daher gemäß § 274 Abs. 3 Z 3 BAO abgesehen werden.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen einen Beschluss des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil der Beschluss 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 Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung liegt hier nicht vor, da die Aufhebung und Zurückverweisung lediglich wegen mangelnder Sachverhaltsermittlungen erfolgt.

Wien, am 22. Juni 2017