

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. H.L in der Beschwerdesache M.J als Geschäftsführer der M.J Ger GmbH, vertreten durch Herrn H.K, Wirtschaftstreuhänder und Steuerberater, F.Str 21, 12ez F, gegen den Bescheid des Finanzamtes K-L vom 09.07.2012, betreffend Haftung gemäß § 9 Bundesabgabenordnung (BAO) zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird teilweise Folge gegeben und der Haftungsbetrag auf € 30.982,24 verringert.

Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

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

## Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer wurde mit angefochtenem Bescheid vom 09.07.2012 zur Haftung für aushaftende Abgabenschuldigkeiten der Firma M.J Ger GmbH herangezogen. Die Abgaben wurden nach Art, Höhe und Zeitraum aufgegliedert, tabellarisch wie folgt dargestellt:

Abgabenart	Zeitraum	Höhe in Euro
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	2003	1.859,86
Dienstgeberbeitrag	2004	2.253,12
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	2004	210,24
Dienstgeberbeitrag	2005	5.196,48
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	2005	485,04
Dienstgeberbeitrag	2006	2.766,72
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	2006	258,24
Aussetzungszinsen	2007	1.265,25
Körperschaftsteuer	07-09/2007	437,00

Körperschaftsteuer	10-1272007	439,00
Stundungszinsen	2008	55,55
Stundungszinsen	2008	67,72
Stundungszinsen	2008	93,64
Säumniszuschlag 1	2006	55,33
Säumniszuschlag 1	2005	103,93
Körperschaftsteuer	2008	1.750,00
Stundungszinsen	2010	134,03
Aussetzungszinsen	2010	2.448,23
Stundungszinsen	2010	60,94
Stundungszinsen	2010	158,36
Pfändungsgebühr	2011	380,51
Barauslagenersatz	2011	7,95
Stundungszinsen	2011	290,64
Stundungszinsen	2012	1.166,56
Dienstgeberbeitrag	2003	17.952,54
		39.896,88

Bei den Abgaben handelt es sich um Dienstgeberbeiträge, Zuschläge zu den Dienstgeberbeiträgen und Vorauszahlungen an Körperschaftsteuer.

Mit Schriftsatz vom 25. Juli 2012 wurde Beschwerde (früher: Berufung) gegen den Haftungsbescheid erhoben. Darin wurde ausgeführt, dass der Beschwerdeführer nicht zur Haftung herangezogen werden könne, weil die Differenzen beim Dienstgeberbeitrag und beim Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag nicht vorhersehbar gewesen wären.

Bei den Betriebsprüfungen der letzten Jahre wären keine Beanstandungen erfolgt. Der Gesetzgeber habe willkürlich seine Gesetzesinterpretation betreffend der Geschäftsführerhonorare von heute auf morgen geändert. Daher habe der Beschwerdeführer auch keine Vorsorge für diese Abgaben getroffen. Schriftlich führte der Bf. wörtlich aus:

"Da anhand der vorgelegten Bilanzen die Finanzbehörde hätte feststellen können, dass keine Abzugssteuern einbehalten wurden, obwohl ja Geschäftsführerhonorare ausgewiesen wurden, kann der Geschäftsführer wohl keine schuldhafte Pflichtverletzung begangen haben."

"Ab 1.1.2007 wurden keine Ein- und Ausgänge mehr getätigt, sodass die Körperschaftsteuer 7-12/2007 und 2008 zu Unrecht vorgeschrieben wurde."

Um Stundung des Steuerrückstandes wurde ersucht.

Nachdem das Finanzamt mit Berufungsvorentscheidung vom 31.08.2012 die Berufung als unbegründet abgewiesen hat, beantragte der Beschwerdeführer die Vorlage der Berufung an den Unabhängigen Finanzsenat und wendete ein, dass der ehemalige Geschäftsführer nicht wissen konnte, wann der Werkvertrag der GmbH durch den Auftraggeber gekündigt werde. Daher sei es ihm nicht möglich gewesen liquide Mittel zu lukrieren, um die nach der Abgabenprüfung fälligen Abgaben zu bezahlen. Zusätzlich habe der Geschäftsführer nicht berücksichtigen können, dass am Arbeitsmarkt keine Nachfrage nach seinen Fähigkeiten mehr vorhanden sei.

Aus diesen Gründen bzw. auch deshalb, da die Finanzbehörde durch die Verletzung des Grundsatzes von Treu und Glauben betreffend die Abgabepflicht es dem Geschäftsführer unmöglich machten, für einen solchen Fall Vorsorge zu treffen, sei der Berufung stattzugeben. Aus den Beilagen sei ersichtlich, dass die GmbH nicht einmal in der Lage gewesen sei, für einen vom Gericht verlangten Kostenvorschuss in Höhe von € 4.000,00 zwecks Eröffnung des Konkursverfahrens, vorzusorgen. Die letzten Kontenbewegungen am Betriebskonto erfolgten im Dezember 2006 (Kontoauszug, Betriebskonto 3. und 4. Quartal 2006).

Aus den vorliegenden Akten, den Körperschaftsteuerakt, Steuernr. 011/12de, den Haftungsakt beim Finanzamt mitsamt Firmenbuchauszug, der Beschwerde und dem Vorlageantrag des Beschwerdeführers ergibt sich, dass der Beschwerdeführer seit 1979 als Alleingesellschafter und selbständig vertretungsbefugter Geschäftsführer die GmbH vertreten hat.

In der außerordentlichen Generalversammlung vom 27.12.2006 wurde der Beschluss gefasst, die GmbH aufzulösen. Damit trat die GmbH in das Stadium der Liquidation. Der Beschwerdeführer wurde in seiner Funktion als Geschäftsführer abberufen und ihm die Entlastung erteilt. Am gleichen Tag wurde der Bf. zum selbständig vertretungsbefugten Liquidator der GmbH bestellt. Danach wurde vom Beschwerdeführer als Gesellschafter die außerordentliche Generalversammlung geschlossen. Die Firma der GmbH erhielt den Zusatz "in Liqu." und übte keine weitere Geschäftstätigkeit mehr aus. Laut der Umsatzsteuerjahreserklärung 2007 wurden Umsatzerlöse in Höhe von € 30,00 erzielt.

Mit Beschluss des Landesgerichtes vom 16.11.2010 wurde der GmbH die Einzahlung eines Kostenvorschusses in Höhe von € 4.000,00 als voraussichtliche Kosten des Insolvenzverfahrens aufgetragen. Nachdem die GmbH diese Kosten nicht zur Einzahlung gebracht hat, wurde die Eröffnung des beantragten Konkursverfahrens mangels Kosten abgewiesen. Schließlich wurde auch die Funktion des Beschwerdeführers als Liquidator am 14.05.2010 gelöscht.

Aus dem Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung gemäß § 150 BAO vom 9.11.2009 hinsichtlich der Lohnabgaben der Jahre 2004 bis 2006 ergibt sich, dass für die Vergütungen als Geschäftsführer die Dienstgeberbeiträge und Zuschläge zu den Dienstgeberbeiträgen nachverrechnet werden mussten. Begründend wurde

ausführlich unter Tz. 1 dargelegt, dass gemäß § 41 Abs. 1 FLAG alle Dienstgeber für ihre Dienstnehmer einen Dienstgeberbeitrag zu leisten haben. Dabei sind Dienstnehmer alle Personen, die in einem Dienstverhältnis stehen, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen im Sinne des § 22 Z. 2 EStG 1988. Arbeitslöhne sind Bezüge gemäß § 25 Abs 1 Z 1 lit. a EStG 1988 sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Z. 2 EStG 1988.

Im Bericht wurde ausführlich die zahlreiche Judikatur des VwGH zu diesem Sachverhalt dargelegt. Schließlich wurden die verfahrensgegenständlichen Dienstgeberbeiträge und Zuschläge zu den Dienstgeberbeiträgen festgesetzt.

Am Beginn des Haftungsverfahrens wurde der Bf. mittels schriftlichem Vorhalt unter ausführlicher Darlegung der Rechtslage ersucht, jene Gründe darzulegen, welche zur Nichtentrichtung der Abgaben geführt haben und den Nachweis der Gleichbehandlung aller Gläubiger zu erbringen.

Nachdem der Beschwerdeführer diesem Ersuchen nicht entsprochen hat, wurde er mit dem angefochtenen Bescheid zur Haftung herangezogen.

### **Über die Beschwerde wurde entschieden:**

Gemäß § 323 Abs. 38 erster Satz BAO sind die am 31. Dezember 2013 bei dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen und Devolutionsanträge vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

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 Abgabenforderung gegen den Vertretenen, die Stellung als Vertreter, die Uneinbringlichkeit der Abgabenforderung, 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 zur Haftung herangezogen wird, infolge Schließung des Unternehmens im Jahr 2007 bei der GmbH nicht mehr einbringlich gemacht werden können. Die GmbH wurde liquidiert. Ein Antrag auf Konkurseröffnung abgewiesen.

Unbestritten ist weiters, dass der Bf. im haftungsgegenständlichen Zeitraum als selbständig vertretungsbefugter Geschäftsführer 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. 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 (VwGH 27.09.2000, ZI. 95/14/0056), somit die Abgabenschulden daher im Verhältnis nicht schlechter behandelt hat als andere Verbindlichkeiten.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes obliegt es dem Geschäftsführer einer GmbH den Nachweis dafür zu erbringen, wie viele Zahlungsmittel im Zeitpunkt der Fälligkeit der Abgaben zur Verfügung gestanden sind und in welchem Ausmaß die Gläubiger Befriedigung erlangt haben. Erbringt ein Geschäftsführer diesen Nachweis nicht, kann das Finanzamt davon ausgehen, dass der Geschäftsführer die ihm obliegende Pflicht, die fälligen Abgaben aus den verwalteten Mitteln zu entrichten, verletzt hat. Wird der Nachweis der Gleichbehandlung aller Gläubiger im Zeitpunkt der Fälligkeit der Abgaben nicht erbracht, so können diesem die aushaftenden Abgaben zur Gänze vorgeschrieben werden (Ritz, BAO Kommentar, 3. Auflage, § 9 Tz 27, VwGH 3.11.2005, 2004/15/0015).

Im gegenständlichen Fall wäre eine Haftung des Bf. für die offenen Abgabenschulden der Primärschuldnerin allenfalls dann nicht zum Tragen gekommen, wenn von der Primärschuldnerin (GesmbH) das Gleichmäßigkeitsgebot (gleichmäßige Behandlung aller Schulden bzw. Gläubiger) zum Zeitpunkt der gesetzlichen Fälligkeit der jeweiligen Abgabenschulden in den Jahren 2003 bis 2008 beachtet worden wäre.

Der Grundsatz der Gläubigergleichbehandlung bezieht auch Zahlungen mit ein, die zur Aufrechterhaltung des Geschäftsbetriebes notwendig sind. Die Barbezahlung solcher Wareneinkäufe (z.Bsp.. "Zug um Zug" Leistungen für Leasingraten, KfZ-Treibstoff, Strom, etc.) bei gleichzeitiger Nichtbedienung von Abgabenverbindlichkeiten stellt eine Verletzung von Gläubigerrechten und des Gleichbehandlungsgrundsatzes dar (VwGH vom 18.10.2007, 2006/15/0073).

Dem Beschwerdeführer wurde im Zuge des Haftungsverfahrens die Möglichkeit eröffnet ausführlich darzulegen, welche Gründe für die Nichtentrichtung der Abgaben maßgebend waren bzw. nachzuweisen, welche anderen Verbindlichkeiten im Streitzeitraum bestanden haben und allenfalls wie die Abdeckung derselben erfolgte.

Der Beschwerdeführer bringt vor, die GmbH habe sich seit 1.1.2007 in Liquidation befunden und keine Geschäftstätigkeit mehr entfaltet. Dieses Vorbringen findet in den Umsatzsteuer- und Körperschaftsteuererklärungen für das Jahr 2007 seine Bestätigung.

Weiters wurde vorgebracht, der Gesetzgeber habe willkürlich die Rechtsgrundlage hinsichtlich der Besteuerung von Geschäftsführerhonoraren geändert, sodass es nicht möglich gewesen sei, für die Entrichtung der Abgaben vorzusorgen. Es habe am Arbeitsmarkt keine Nachfrage mehr nach seinen Fähigkeiten bestanden.

Damit ist dem Beschwerdeführer der Nachweis der Gleichbehandlung aller Gläubiger zum Zeitpunkt der gesetzlichen Fälligkeit der verfahrensgegenständlichen Abgaben, nämlich Dienstgeberbeiträge und Zuschläge zu den Dienstgeberbeiträgen, nicht gelungen. Der Abgabenausfall des Finanzamtes beträgt schließlich € 39.896,88.

Soweit der Beschwerdeführer vorbringt, der Gesetzgeber und die Behörden hätten willkürlich die Gesetzesinterpretation von heute auf morgen geändert, ist der Beschwerdeführer auf die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes zu verweisen. Demnach haben gemäß § 41 Abs. 1 FLAG jene Dienstgeber, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen, einen Dienstgeberbeitrag zu leisten. Als Dienstnehmer gelten dabei Personen, die in einem Dienstverhältnis gemäß § 47 Abs. 2 EStG 1988 stehen, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen im Sinne des § 22 Abs. 2 EStG 1988 (VwGH 25.01.2000, 98/14/0188; VwGH 27.01.2000, 98/15/0200).

Die gesamte Rechtfertigung in der Beschwerde, er habe infolge einer willkürlichen Gesetzesinterpretation nicht für die Abgabentrachtung vorsorgen können, geht insoweit nach Ansicht des Richters beim BFG ins Leere. Dieses Vorbringen vermag auch nichts an den Pflichten eines selbständig vertretungsbefugten Geschäftsführers zu ändern. Es wäre an ihm als Geschäftsführer gelegen, für die Entrichtung der Abgabe vorzusorgen.

Der Nachweis der Gleichbehandlung aller Gläubiger zum Zeitpunkt der gesetzlichen Fälligkeit der Abgaben wurde damit nicht erbracht, sodass das Finanzamt den Geschäftsführer zur Haftung heranziehen kann.

Gemäß § 20 BAO müssen sich Entscheidungen, die die Abgabenbehörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben (Ermessensentscheidungen), in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommender Umstände zu treffen.

Unter "Billigkeit" versteht die ständige Rechtsprechung die "Angemessenheit in Bezug auf berechnete Interessen der Partei", unter "Zweckmäßigkeit" das "öffentliche Interesse, insbesondere an der Einbringung der Abgaben".

Die Billigkeit gebietet die Berücksichtigung von Treu und Glauben sowie des steuerlichen Verhaltens und der wirtschaftlichen Verhältnisse der Partei, ferner sind auch das bisherige redliche oder unredliche Verhalten des Abgabepflichtigen, seine Einstellung zum Recht

und zu seinen abgabenrechtlichen Pflichten zu würdigen. Die Ermessensübung hat sich vor allem am Zweck der Norm zu orientieren.

Im vorliegenden Sachverhalt ist der Beschwerdeführer als Geschäftsführer der GmbH seinen abgabenrechtlichen Pflichten nicht entsprechend nachgekommen, sodass der Abgabengläubiger den Abgabenausfall erlitten hat. Ab 2007 befand sich die GmbH in Liquidation und übte keine weitere Geschäftstätigkeit mehr aus. Es wurden keine Umsatzerlöse mehr erwirtschaftet.

Es wird daher im Rahmen der Ermessensübung hinsichtlich solcher Abgaben, welche im Jahr 2007 und später entstanden sind, davon ausgegangen, dass die Primärschuldnerin ab 2007 tatsächlich über keine liquiden Mittel zur Befriedigung der Gläubiger mehr verfügt hat. Daher wird im Rahmen der Ermessensübung von der Heranziehung zur Haftung für solche Abgaben, welche nach dem 31.12.2006 entstanden sind, von einer Heranziehung zur Haftung Abstand genommen.

Aus dem Versicherungsauszug der Österreichischen Sozialversicherung ergibt sich, dass der Beschwerdeführer ab 31.12.2011 eine Alterspension (Pensionsbevorschussung) bezieht. Der Beschwerdeführer bezieht Pensionseinkünfte und verfügt über Grundbesitz.

Es ist daher davon auszugehen, dass zumindest ein Teil des entstandenen Schadens wiederum einbringlich gemacht werden kann, sodass dem Interesse des Abgabengläubigers an der Einbringlichmachung der gegenständlichen Abgaben insoweit der Vorzug vor dem Interesse des Beschwerdeführers, nicht zur Haftung herangezogen zu werden, einzuräumen ist.

Die haftungsrelevanten Abgaben setzen sich daher wie folgt zusammen:

Abgabenart	Zeitraum	Höhe in Euro
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	2003	1.859,86
Dienstgeberbeitrag	2004	2.253,12
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	2004	210,24
Dienstgeberbeitrag	2005	5.196,48
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	2005	485,04
Dienstgeberbeitrag	2006	2.766,72
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	2006	258,24
Dienstgeberbeitrag	2003	17.952,54
Summe		30.982,24

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

### **Zulässigkeit einer Revision**

Gegen dieses Erkenntnis 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 Rechtssprechung 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 28. Jänner 2016