

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Prosen in der Beschwerdesache M.Ä. S.Weg 17, G.St, vertreten durch M1, Rechtsanwalt, A.Str. 10/1, K.N, über die Beschwerde vom 18.06.2012 gegen den Bescheid des Finanzamtes Er. K.N vom 30.05.2012 betreffend Haftung für uneinbringliche Abgabenschuldigkeiten der Firma X.D Baugesellschaft mbH in Liquidation gemäß § 9 Bundesabgabenordnung (BAO) zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Mit Beschluss des Landesgerichtes L.St vom 23.08.2011, Zl. 5f Se 1x/11m, wurde ein Antrag auf Konkursöffnung mangels kostendeckenden Vermögens abgewiesen. Infolge der Nichteröffnung des Insolvenzverfahrens mangels kostendeckenden Vermögens und der Zahlungsunfähigkeit wurde die Gesellschaft aufgelöst und schließlich am 04.01.2018 amtswegig im Firmenbuch gelöscht (Auszug Firmenbuch).

Die Beschwerdeführerin (im Folgenden: Bf.) vertrat seit 12.09.2001 als selbständig vertretungsbefugte Geschäftsführerin die Gesellschaft.

Nach Auflösung der Gesellschaft infolge der Nichteröffnung des Insolvenzverfahrens zog das Finanzamt die Bf. zur Haftung gemäß § 9 Bundesabgabenordnung (BAO) für die aushaftenden Abgabenschuldigkeiten der GmbH in Höhe von € 23.541,71 heran. Die Abgaben wurden nach Abgabenart, Zeitraum und Höhe wie folgt dargestellt:

Abgabenart	Zeitraum	Höhe in Euro
KA	2007	3.046,5f
Körperschaftsteuer	2005	866,55
Körperschaftsteuer	2007	8.528,15
Körperschaftsteuer	2009	5.921,34
Umsatzsteuer	08/2011	1.209,66

Dienstgeberbeitrag	12/10	2.120,73
Dienstgeberbeitrag	01/11	132,75
Dienstgeberbeitrag	03/11	132,75
Dienstgeberbeitrag	04/11	132,75
Dienstgeberbeitrag	06/11	105,75
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	12/10	193,24
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	01/11	12,09
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	03/11	12,09
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	04/11	12,09
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	06/11	9,63
Verspätungszuschlag	08/11	65,93
Anspruchszinsen	2005	123,51
Anspruchszinsen	2007	341,59
Anspruchszinsen	2009	56,19
Kosten des finanzbehördlichen Einbringungsverfahrens	2011	111,67
Kosten des finanzbehördlichen Einbringungsverfahrens	2011	0,55
Säumniszuschlag A	2010	228,66
Säumniszuschlag A	2011	118,43
Säumniszuschlag B	2011	59,21
Summe		23.541,71

Begründend wurde auf die im Bescheid dargestellte Rechtslage verwiesen.

In der Beschwerde wurde eingewendet, dass der angefochtene Bescheid in seinem gesamten Umfange nach - mit Ausnahme des Haftungsausspruches hinsichtlich der Umsatzsteuer für den Voranmeldungszeitraum August 2011 in Höhe von Euro 1.209,66 - bekämpft werde.

Es liegen unrichtige Tatsachenfeststellungen und eine unrichtige rechtliche Beurteilung des Finanzamtes vor. Die Annahme des Finanzamtes, dass die Bf. ein Verschulden an der Nichtentrichtung der Abgaben zu verantworten habe, sei nicht zutreffend. Die GmbH sei in den letzten Jahren ausschließlich für die Firma G.K GmbH als Auftragnehmer aufgetreten. Basis des Auftragsverhältnisses war eine Rahmenvereinbarung, wonach die Primärschuldnerin auf Werklohnbasis für die Auftraggeberin tätig werde. Die GmbH war auf dieser Basis mit Aufträgen ausgefüllt.

Nachdem diese Rahmenvereinbarung im Jahre 2010 beendet worden ist, konnte die GmbH aufgrund ihrer jahrelangen Subunternehmertätigkeit keine neuen Auftragnehmer mehr aquirieren. Der Umsatz sank rapide, sodass schlussendlich die Geschäftsführerin die Zahlungsunfähigkeit beim Insolvenzgericht einbekennen habe müssen.

Aus der dargestellten wirtschaftlichen Entwicklung lasse sich ein schuldhaftes Verhalten der Bf. an der Nichtentrichtung der Abgaben sicherlich nicht ableiten. Gläubiger wurden keine bevorzugt und auch keine Generalzessionen abgeschlossen.

Schließlich sei die Körperschaftsteuer des Jahres 2005 ohnehin verjährt.

Das Finanzamt wies mit Berufungsvorentscheidung die Berufung als unbegründet ab und begründete die Abweisung damit, dass die Bf. mit dem Vorbringen, es wären keine Gläubiger bevorzugt worden, den Nachweis der Gleichbehandlung aller Gläubiger nicht erbracht habe. Vielmehr habe die Bf. weder Unterlagen noch Beweismittel zur Untermauerung dieses Vorbringens vorgebracht.

Mit Schriftsatz vom 29.1.2014 beantragte der Bf. die Vorlage der Beschwerde an das BFG. Das Finanzamt legte die Akten dem BFG vor und beantragte die Abweisung der Beschwerde.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

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 eingebracht werden können.

Die in § 80 BAO dem Vertreter auferlegten Pflichten umfassen auch die rechtzeitige Entrichtung der für die Gesellschaft anfallenden Abgaben (VwGH 03.09.2008, 2006/13/0121). Abgabenrechtliche Pflichten wurden nicht erfüllt, wenn Abgaben, die zu entrichten gewesen wären, nicht entrichtet worden sind (VwGH 16.12.1999, 96/15/0104).

Mit Beschluss des Landesgerichtes L.St vom 23.08.2011 wurde die Eröffnung des Konkursverfahrens über die Primärschuldnerin mangels kostendeckenden Vermögens abgewiesen. Infolge der Nichteröffnung des Insolvenzverfahrens wurde die Gesellschaft aufgelöst und im Firmenbuch gelöscht (Auszug Firmenbuch).

Fest steht damit, dass die Abgabenschuldigkeiten bei der Primärschuldnerin uneinbringlich sind. Die Bf. haftet als alleinige selbständig vertretungsbefugte Geschäftsführerin für die Entrichtung der haftungsgegenständlichen Abgaben (§ 9 iVm § 80 BAO).

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hat der Vertreter darzutun, aus welchen Gründen ihm die Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten unmöglich gewesen sei, widrigenfalls die Abgabenbehörde eine schuldhafte Verletzung im Sinne des § 9 BAO annehmen darf (VwGH 29.05.2013, 2010/16/0019).

Die Bf. bekennt die schuldhafte Pflichtverletzung insoweit ein, als die Umsatzsteuerzahllast für den Voranmeldungszeitraum August 2011 nicht mehr entrichtet wurden.

Das Verwaltungsgericht hat - im Beschwerdefall auf Grundlage des vom Finanzamt mit der Eigenschaft eines Vorhaltes ausgestatteten Haftungsbescheides - über die Beschwerde gegen den angefochtenen Bescheid grundsätzlich meritorisch zu entscheiden. Dabei hat es gemäß § 270 BAO auf neue Tatsachen, Beweise und Anträge, die dem Gericht im Laufe des Beschwerdeverfahrens zur Kenntnis gelangen, Bedacht zu nehmen, auch wenn dadurch das Beschwerdebegehren geändert oder ergänzt wird. Es liegt im Wesen einer meritorischen Beschwerdeentscheidung, dass das Verwaltungsgericht die Sache nach *allen tatsächlichen und rechtlichen* Gesichtspunkten neu zu überprüfen hat. Das Ergebnis dieser Überprüfung ist vom Verwaltungsgericht in der Erledigung der Beschwerde zu begründen, wodurch auch allfällige Mängel des Haftungsverfahrens bzw. des Haftungsbescheides behoben werden.

Zum Vorbringen, die Bf. habe keinesfalls schulhaft ihre Pflichten als Vertreterin der Kapitalgesellschaft verletzt, ist darauf zu verweisen, dass nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes der Vertreter darzutun hat, aus welchen Gründen ihm die Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten unmöglich gewesen sei, widrigenfalls die Abgabenbehörde eine schuldhafte Verletzung im Sinne des Gesetzes annehmen darf.

Der Vertreter haftet für nicht entrichtete Abgaben des Vertretenen auch dann, wenn die ihm zur Verfügung stehenden Mittel zur Entrichtung aller Verbindlichkeiten des Vertretenen nicht ausreichen, es sei denn, er weist nach, dass er die Abgaben im Verhältnis nicht schlechter behandelt hat, als bei anteiliger Verwendung der vorhandenen Mittel für die Begleichung aller Verbindlichkeiten (VwGH 18.03.2013, 2011/16/0184).

Dies gilt jedoch nicht für die Lohnsteuer. Für Abgaben, die der Vertretene als Abfuhrverpflichteter nicht ordnungsgemäß abgeführt hat (zB Lohnsteuer nach § 82 EStG, Kapitalertragsteuer nach § 95 EStG, Steuerabzugsbeträge nach § 99 EStG) haftet der Vertreter in voller Höhe, und zwar auch dann, wenn liquide Mittel zur Abfuhr dieser Abgaben nicht oder nicht in ausreichendem Maß vorhanden waren (für die Lohnsteuer vgl zB. VwGH 05.04.2011, 2009/16/0106).

Was die haftungsgegenständlichen Umsatzsteuern und Dienstgeberbeiträge betrifft, so erstreckt sich die Haftung des Vertreters, wenn die liquiden Mittel nicht zur Begleichung sämtlicher Schulden gereicht haben und der Vertreter nur deswegen haftet, weil er die Abgabenforderungen nicht wenigstens anteilig befriedigt und somit die Abgabengläubiger benachteiligt hat, auf jenen Betrag, um den bei gleichmäßiger Behandlung sämtlicher Gläubiger die Abgabenbehörde mehr erlangt hätte, als sie infolge des pflichtwidrigen Verhaltens des Vertreters tatsächlich bekommen hat (VwGH 27.08.2008, 2006/15/0165).

Der Vertreter erfährt dabei nur dann eine Einschränkung der Haftung, wenn er den Nachweis erbringt, welcher konkrete Abgabenbetrag auch bei einer gleichmäßigen Befriedigung der Gläubiger uneinbringlich geworden wäre. Wird dieser Nachweis nicht angetreten, kann dem Vertreter die uneinbringliche Abgabe zur Gänze vorgeschrieben werden (VwGH 27.08.2008, 2006/15/0165).

Dem Vertreter obliegt im Rahmen seiner qualifizierten Mitwirkungspflicht der Nachweis, welcher Betrag bei Gleichbehandlung aller Gläubiger an die Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre (VwGH 18.03.2013, 2011/16/0184; 24.01.2017, Ra 2015/16/0078).

Diesen Nachweis hat die Bf. nicht erbracht. Die pauschale Behauptung der Gleichbehandlung aller Gläubiger reicht aus der Sicht des erkennenden Richters als Nachweis für die Gleichbehandlung aller Gläubiger nicht aus.

Mit dem allgemein gehaltenen Hinweis auf die schlechte wirtschaftliche Entwicklung infolge des Wegfalles des einzigen Auftraggebers, hat die Bf. ihrer qualifizierten Mitwirkungspflicht im Haftungsverfahren nicht entsprochen.

Vor diesem rechtlichen Hintergrund war es im Beschwerdefall auch nach Erhebung der Berufung an der Bf. gelegen, den Nachweis zu erbringen, welcher konkrete Abgabenbetrag auch bei einer gleichmäßigen Befriedigung der Gläubiger uneinbringlich geworden wäre.

Das "Erfordernis der Gleichbehandlung aller Gläubiger der Gesellschaft" durch deren Vertreter ergibt sich erst als Folge des vom Vertreter im Haftungsverfahren darzutuenden Fehlens ausreichender Mittel zur Befriedigung der Abgabenverbindlichkeiten.

Es oblag der Bf. nachzuweisen, welcher Betrag unter Einbeziehung der auf dem Konto der Bank eingegangenen Beträge bei Gleichbehandlung sämtlicher Gläubiger - bezogen auf die jeweiligen Fälligkeitszeitpunkte einerseits und das Vorhandensein liquider Mittel andererseits - an die Abgabenbehörde im Zeitpunkt der gesetzlichen Fälligkeiten der Abgaben zu entrichten gewesen wäre. Auf dem Vertreter lastet auch die Verpflichtung zur Errechnung einer entsprechenden Quote und des Betrages, der bei anteilmäßiger Befriedigung der Forderungen der Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre (VwGH 18.03.2013, 2011/16/0184).

Mit der kurzen Darstellung der schlechten wirtschaftlichen Entwicklung im Jahre 2010 infolge Wegfalles des einzigen Auftraggebers wurde im gegenständlichen Fall der Beweis der Gleichbehandlung aller Gläubiger nicht erbracht.

Es ist auch nicht die Aufgabe der Behörde, auf Grund des Vorbringens der Bf. und allenfalls vorgelegter Unterlagen, selbst festzustellen, in wie weit es in welchem Ausmaß es zu einer ungleichmäßigen Bevorzugung anderer Gläubiger gegenüber dem Abgabengläubiger gekommen ist (VwGH 23.03.2010, 2007/13/0137).

Die Behörde ist auch nicht gehalten, im Wege einer Schätzung auf das Ausmaß der Ungleichbehandlung zu schließen, wenn dazu kein konkretes Vorbringen erstattet wird.

Aus der Aktenlage ergibt sich, dass die GmbH den abgabenrechtlichen Pflichten nicht entsprechend nachgekommen ist.

Soweit die Bf. meint, die Abgaben des Jahres 2005 wären bereits verjährt, ist gemäß § 238 Abs. 1 BAO darauf zu verweisen, dass das Recht eine fällige Abgabe einzuheben, binnen fünf Jahren nach Ablauf des Kalenderjahres, in welchen die Abgabe fällig

geworden ist, verjährt. Die Nachforderung der Körperschaftsteuer für das Jahr 2005 wurde am 19.01.2010 festgesetzt und war am 26.02.2010 fällig. Damit lag eine Einhebungsverjährung nicht vor.

Die Verjährung fälliger Abgaben wird gemäß § 238 Abs. 1 BAO durch jede zur Durchsetzung des Anspruches unternommene, nach außen erkennbare Amtshandlung, wie durch Mahnung, durch Vollstreckungsmaßnahmen, durch Bewilligung einer Zahlungserleichterung, oder durch Erlassung eines Haftungsbescheides unterbrochen. Mit Ablauf des Jahres, in welchem die Unterbrechung eingetreten ist, beginnt die Verjährungsfrist neu zu laufen.

Dies bedeutet, dass die Verjährungsfrist mit der Erlassung der Berufungsvorentscheidung und der Beschwerdevorlage an das BFG neu zu laufen begonnen hat.

Die Haftungsinsanspruchnahme liegt im Ermessen der Abgabenbehörde.

Das Legalitätsprinzip gebietet grundsätzlich die Heranziehung zur Haftung bei Verschulden des Vertreters an der Uneinbringlichkeit der Abgaben. Dies trifft auf den vorliegenden Sachverhalt zweifellos zu.

Von der Heranziehung zur Haftung bei Verschulden des Vertreters an der Uneinbringlichkeit der Abgaben kann die Behörde im Rahmen ihrer Ermessensentscheidung absehen, wenn die Heranziehung unzweckmäßig oder unbillig wäre.

Eine Vermögenslosigkeit oder das Fehlen von Einkünften des Haftungspflichtigen stehen dabei der Geltendmachung der Haftung nicht entgegen. Vor diesem rechtlichen Hintergrund wurde die Bf. zu Recht zur Haftung herangezogen, zumal weder von ihrer Seite Gründe vorgebracht wurden noch aufgrund der Aktenlage erkennbare Gründe vorliegen, die die Heranziehung zur Haftung als unbillig oder unzweckmäßig erscheinen lassen (VwGH 25.11.2009, 2008/15/0220).

Es war daher wie im Spruch zu entscheiden.

Zulässigkeit einer Revision

Da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil - auf die oben zitierten Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes wird hingewiesen - das Erkenntnis weder von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, noch eine solche Rechtsprechung fehlt und die zu lösenden Rechtsfragen in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes einheitlich beantwortet werden, war auszusprechen, dass die Revision unzulässig ist.

Klagenfurt am Wörthersee, am 24. September 2018