

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Ri in der Beschwerdesache Bf., Adresse, vertreten durch Dr. Johannes Hübner, Dr. Gerhard Steiner Rechtsanwälte, Brucknerstraße 8/3, 1040 Wien, über die Beschwerde vom 20.12.2012 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Lilienfeld St. Pölten vom 04.12.2012 betreffend Haftung gemäß § 9 Abs. 1 Bundesabgabenordnung (BAO) zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird insoweit stattgegeben, als die Haftung auf nachstehende Abgaben im Gesamtbetrag von € 3.705,14 herabgesetzt wird:

Abgabe	Zeitraum	Betrag
Kapitalertragsteuer	2002	1.259,15
Kapitalertragsteuer	2003	1.134,52
Kapitalertragsteuer	2004	1.202,73
Körperschaftsteuer	01-03/2009	0,98
Körperschaftsteuer	04-06/2009	53,88
Körperschaftsteuer	07-09/2009	53,88

Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

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

## Entscheidungsgründe

Mit Beschluss des Landesgerichtes X. vom Datum1 wurde der über das Vermögen der X-GmbH am Datum2 eröffnete Konkurs nach Schlussverteilung aufgehoben.

Mit Bescheid vom 4.12.2012 wurde der Beschwerdeführer (Bf.) gemäß § 9 Abs. 1 BAO iVm § 80 BAO als ehemaliger Geschäftsführer der genannten Gesellschaft für Abgaben in der Höhe von € 30.049,76, nämlich

Abgabe	Zeitraum	Betrag	Fälligkeit
Kapitalertragsteuer	2002	10.212,09	07.01.2003

Kapitalertragsteuer	2003	9.201,28	07.01.2004
Kapitalertragsteuer	2004	9.754,47	07.01.2005
Körperschaftsteuer	01-03/2009	7,92	16.02.2009
Körperschaftsteuer	04-06/2009	437,00	15.05.2009
Körperschaftsteuer	07-09/2009	437,00	17.08.2009

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

Gemäß § 9 iVm § 80 BAO habe er als Geschäftsführer dieser Firma insbesondere dafür zu sorgen, dass die Abgaben aus den Mitteln, die er verwaltete, ordnungsgemäß entrichtet würden. Da der Bf. dies unterlassen habe und der Rückstand infolge schuldhafter Verletzung seiner Pflicht nicht eingebbracht werden könne, sei die Haftung auszusprechen gewesen.

Voraussetzung für die Haftung seien 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.

Die Uneinbringlichkeit der Abgabenforderung sei aufgrund des bereits abgeschlossenen Insolvenzverfahrens bei der Primärschuldnerin gegeben. Nach ständiger Rechtsprechung habe der Vertreter zweifelsfrei darzutun, aus welchen Gründen ihm die Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten unmöglich gewesen sei, widrigenfalls angenommen werde, dass die Pflichtverletzung schuldhaft gewesen sei (zB VwGH 17.12.2003, 2000/13/0220).

Bezugnehmend auf die Vorhaltsbeantwortung vom 24.10.2012 werde mitgeteilt, dass bei der Berechnung des Haftungsbetrages die Ausschüttung der im Zuge des Insolvenzverfahrens festgesetzten Quote bereits berücksichtigt worden sei.

Außerdem sei vorgebracht worden, dass der Abgabenzurückstand nicht während der laufenden Geschäftsperiode entstanden sei, sondern erst aufgrund des Ergebnisses der Außenprüfung im Jahr 2008. Dazu wird festgehalten, dass bei Selbstbemessungsabgaben (Kapitalertragsteuer) maßgebend sei, wann die Abgaben bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung abzuführen gewesen wären. Maßgebend sei daher der Zeitpunkt ihrer Fälligkeit, unabhängig davon, ob und wann die Abgaben bescheidmäßig festgesetzt würden.

Auch sei vorgebracht worden, dass die Gesellschaft zu dem Zeitpunkt, in dem aufgrund der Außenprüfung die Abgaben nachträglich festgesetzt worden seien, faktisch nicht mehr liquid gewesen sei und somit faktisch keine Gläubiger hätten befriedigt werden können – dies abgesehen von reinen Zug-um-Zug-Geschäften mit Lieferanten, etc. Damit stehe fest, dass der Bf. im Haftungszeitraum eine Differenzierung zwischen den Gläubigern vorgenommen habe, indem ausschließlich die Zug-um-Zug-Lieferanten bezahlt worden seien. Damit liege eine schuldhafte Pflichtverletzung, welche für den Abgabenausfall

ursächlich gewesen sei, vor. Im gegenständlichen Fall wäre eine Haftung für die offenen Abgabenschulden allenfalls dann nicht zum Tragen gekommen, wenn von der Primärschuldnerin bei der Verteilung der zur Verfügung gestandenen Mittel alle Gläubiger gleichbehandelt worden wären. Von einer Gleichbehandlung der Abgabenschulden mit anderen Verbindlichkeiten (Zug-um-Zug-Geschäften) könne bei Begleichung von laufenden Kosten wohl keine Rede sein. In diesem Fall hafte der Bf. als Vertreter für die von der Haftung betroffenen Abgabenschulden zur Gänze.

Darüber hinaus sei vorgebracht worden, dass über das Vermögen des Bf. selbst mit Beschluss des Landesgerichtes X. vom Datum3 das Konkursverfahren eröffnet und dieses mit einer Quote von 100% bestätigt worden sei. Wenn das Finanzamt die Haftungsforderung bereits im Konkursverfahren angemeldet hätte, wäre es keinesfalls zu einer derart hohen Quote gekommen, es wäre mit einer Mindestquote von 10% zu rechnen gewesen. Dazu werde festgestellt, dass das Konkursverfahren bezüglich der GmbH am Datum2 eröffnet worden sei. Da im Zuge dieses Insolvenzverfahrens auch einige Liegenschaften zu veräußern gewesen seien, sei für das Finanzamt nicht abschätzbar gewesen, wie hoch der Abgabenzurückstand nach Beendigung des Insolvenzverfahrens sei. Somit sei eine zeitgerechte Anmeldung des Haftungsbetrages seitens des Finanzamtes nicht möglich gewesen. In diesem Zusammenhang sei es der Behörde nicht verwehrt, in ihren Überlegungen allenfalls den Umstand zu berücksichtigen, dass es ihr im Hinblick auf den späteren Zeitpunkt der Feststellbarkeit der Uneinbringlichkeit nicht möglich gewesen sei, ihre Ansprüche im Insolvenzverfahren zu verfolgen und dabei die entsprechenden Gläubigerrechte wahrzunehmen.

Die Geltendmachung der Haftung liege im Ermessen der Abgabenbehörde, das sich innerhalb der vom Gesetz aufgezeigten Grenzen zu halten habe (§ 20 BAO). Innerhalb dieser Grenzen seien Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Die Geltendmachung der Haftung stelle die letzte Möglichkeit zur Durchsetzung des Abgabenanspruches dar, wobei die Vermeidung eines endgültigen Abgabenausfalles ein wesentliches Ermessenskriterium darstelle. Der Bf. sei im Zeitpunkt der Fälligkeit der aushaftenden Abgabenschulden der einzige handelsrechtliche Geschäftsführer der Gesellschaft, somit der einzige in Betracht kommende Haftende iSd § 9 Abs. 1 iVm § 80 BAO gewesen. Die Abgabenschulden könnten bei der GmbH nicht mehr eingebbracht werden. Darüber hinaus habe er keine in seiner wirtschaftlichen Lage gelegenen Billigkeitsgründe vorgetragen, weswegen das Finanzamt in seiner Inanspruchnahme als Haftenden eine Unbilligkeit im Sinne einer Unzumutbarkeit erblicken hätte können.

Aufgrund des vorliegenden Sachverhaltes müsse vom Vorliegen einer Schuldhaftigkeit des Bf. ausgegangen werden und sei die Haftung in Höhe von € 30.049,76 auszusprechen gewesen.

In der dagegen am 20.12.2012 rechtzeitig eingebrochenen Berufung wandte der Bf. ein, sämtlichen ihm möglichen abgabenrechtlichen Verpflichtungen nachgekommen zu sein,

wie er bereits in seiner Stellungnahme gegenüber der Erstbehörde bekanntgegeben und durch die mitgelegten Unterlagen unter Beweis gestellt habe.

Dazu komme, dass die von der Finanzbehörde in der Benachrichtigung vom 28.8.2012 angegebene Rückstandsaufgliederung des Abgabenkontos der Gesellschaft nicht während der laufenden Geschäftsperioden entstanden, sondern erst aufgrund des Ergebnisses einer Außenprüfung im Jahr 2008 festgesetzt worden sei.

Konkret sei die Nichtverzinsung der Verrechnungskonten als verdeckte Ausschüttung an den einzigen Gesellschafter qualifiziert worden. Für Kredite sei nach Ansicht der Finanzbehörde kein Nachweis der betrieblichen Verwendung erbracht worden. Die Darlehenskosten seien als verdeckte Ausschüttung an den Gesellschafter qualifiziert worden. Hinsichtlich zweier ob der Liegenschaft der GmbH intabulierten Pfandrechte zugunsten der Bank in Höhe von insgesamt ATS 6.250.000,00 sei nach Ansicht der Finanzbehörde kein Nachweis erfolgt, dass diese Pfandrechte betrieblich bedingt seien. Es sei vielmehr eine Vorteilsgewährung zugunsten der Gesellschafter angenommen worden, die als verdeckte Ausschüttung anzusehen sei. Jagdpachterlöse seien geschätzt und angenommen worden, dass diese Beträge vom Gesellschafter kassiert worden seien. Auch hier sei eine verdeckte Ausschüttung der GmbH an den Gesellschafter angenommen worden.

Insgesamt sei daraus für das Jahr 2002 eine angenommene Körperschaftsteuerverpflichtung (*Anmerkung: gemeint wohl Kapitalertragsteuer*) in Höhe von € 10.212,09, für das Jahr 2003 von € 9.201,28 sowie für das Jahr 2004 von € 9.754,48 resultiert.

Zu dem für die Haftung erforderlichem Verschulden werde vorgebracht, dass die angeblichen verdeckten Ausschüttungen erst als Ergebnis einer abgabenbehördlichen Prüfung festgestellt worden seien, wodurch die Kapitalertragsteuerbeträge bzw. deren Fälligkeiten „rückwirkend“ eingetreten seien. Dem Bf. könne aber kein Verschulden an der Uneinbringlichkeit angelastet werden, weil die Umqualifizierung der wirtschaftlichen Vorgänge bei der Gesellschaft und die darauf basierenden Kapitalertragsteuervorschreibungen für ihn nicht vorhersehbar oder zu erwarten gewesen seien.

Ferner sei die Gesellschaft zu dem Zeitpunkt, als aufgrund der Außenprüfung die Abgaben nachträglich festgesetzt worden seien, faktisch nicht mehr liquid gewesen. Aus diesem Grund sei demnach auch die Finanz nicht benachteilt worden. Die verfügbar gewesenen liquiden Mittel seien de facto nicht vorhanden gewesen.

Aus diesem Grund habe der Bf. die ihm obliegende Verpflichtung, die fällig gewordenen Abgaben aus den verwalteten Mitteln zu entrichtet, nicht schulhaft verletzt. Es liege daher auch keine ursächliche Pflichtverletzung für den Abgabenausfall vor.

Überdies sei auch über sein Vermögen mit Beschluss des Landesgerichtes X. vom Datum 4 das Konkursverfahren eröffnet worden. Dieses habe aufgrund der Zurückziehung der Forderung des Hauptgläubigers Bank durch Leistung eines Zahlungsplanes geendet,

im Zuge dessen die verbleibenden Forderungen von lediglich € 4.292,57 zur Gänze hätten erfüllt werden können.

Hätte das Finanzamt die Forderung angemeldet, wäre keinesfalls eine derart hohe Quote zu erzielen gewesen. Hätte das Finanzamt bereits im Zuge seines Konkursverfahrens die Haftung geltend gemacht, wäre hier mit einer Mindestquote im Ausmaß von 10% zu rechnen gewesen. Der Bf. hätte sich dann im Zuge der Restschuldbefreiung von den restlichen 90% der Finanzamtsforderung entschulden können. Die nunmehr drohende Haftung für 10% der Körperschaftsteuerrückstände (*Anmerkung: gemeint wohl Kapitalertragsteuer*) der GmbH würde ihn wirtschaftlich ruinieren.

Dabei überzeuge die Begründung der Erstbehörde, dass es für das Finanzamt nicht abschätzbar gewesen wäre, wie hoch der Abgabenzurückstand nach Beendigung des Insolvenzverfahrens gewesen wäre, nicht. Hiezu sei zu erwähnen, dass entgegen der Ansicht der Erstbehörde eine zeitgerechte Anmeldung des Haftungsbetrages seitens des Finanzamtes in seinem Privatkonkursverfahren sehr wohl möglich gewesen sei. Wie sich aus dem beiliegenden historischen Grundbuchsatz ergebe und dem Finanzamt natürlich offenkundig gewesen sei, seien hinsichtlich der im Konkursverfahren über das Vermögen der Gesellschaft sämtliche Liegenschaften pfandmäßig erheblich belastet gewesen.

Es sei für die Erstbehörde daher sehr wohl ersichtlich und abschätzbar gewesen, dass sie einen allfälligen Abgabenzurückstand gegenüber der GmbH nicht oder zumindest nicht zur Gänze quotenmäßig befriedigt bekommen würde. Dies hätte eine – geradezu völlig unrealistische – 100%-Quote vorausgesetzt.

Es wäre daher bei sorgsamer Einschätzung eines möglichen Ausfalls sehr wohl möglich gewesen, zeitgerecht in dem über das Vermögen des Bf. eröffneten Insolvenzverfahren den Haftungsbetrag als Forderung anzumelden (dies hätte naturgemäß eine Erlassung eines vorherigen Haftungsbescheides vorausgesetzt).

Dies unter Berücksichtigung des Umstandes, dass die nachträgliche Prüfungstagsatzung des Landesgerichtes X. in seinem Privatkonkursverfahren, bis zu der die Finanzbehörde die Haftung hätte geltend machen können, erst am Datum 5 stattgefunden habe. Hingegen ergebe sich aus dem Auszug der Ediktsdatei betreffend das Insolvenzverfahren über das Vermögen der Gesellschaft, dass bereits am 12.7.2011 (sohin mehr als vier Monate vor Anmeldeschluss der Forderung in seinem Verfahren) eine Meistbotsverteilungstagsatzung die Liegenschaften betreffend anberaumt worden sei.

Das Finanzamt habe daher Monate vor Beendigung seines Insolvenzverfahrens gewusst, dass ein massiver Forderungsausfall hinsichtlich der nunmehr ihm gegenüber geltend gemachten Abgabenzurückstände eintreten werde.

Wenn das Finanzamt die Haftung dem Bf. gegenüber trotzdem nicht geltend mache, in seinem Privatinsolvenzverfahren diese Forderung nicht anmelden und ihm daher auch keine wirtschaftliche Einschätzung der gesamt auf ihn zukommenden Forderungen und eine Gesamtentschuldung unter Berücksichtigung der nunmehrigen Haftungsforderung

ermögliche, so belaste die nunmehrige Vorgangsweise den angefochtenen Bescheid mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit.

Damit werde das Ermessen hinsichtlich der Billigkeit der Entscheidung über die Geltendmachung seiner Geschäftsführerhaftung überschritten. Es sei unbillig, nun ihm gegenüber die volle 100%ige Haftung für Abgabenverbindlichkeiten der GmbH geltend zu machen, nachdem sein Privatinsolvenzverfahren abgeschlossen sei.

Hätte das Finanzamt – rechtlich korrekt – die Forderung in seinem Privatinsolvenzverfahren angemeldet, wäre eine weitaus geringere Quote allen Gläubigern (darunter auch dem Finanzamt) angeboten und diese bezahlt worden. Die nunmehrige – nach langem, nicht gerechtfertigtem Zuwarten – gewählte Vorgehensweise, ihn mit der vollen Haftungshöhe bescheidmäßig zu konfrontieren und ihm die Möglichkeit einer lediglich quotenmäßigen Zahlung, wie für sonstige Gläubiger in seinem Privatinsolvenzverfahren zu leisten, abzuschneiden, belaste – wie angeführt – den bekämpften Bescheid mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 26.4.2013 wurde der Berufung teilweise Folge gegeben und die Haftung von € 30.049,77 auf nachstehende Abgaben im Gesamtbetrag von € 27.032,65 eingeschränkt:

Abgabe	Zeitraum	Betrag	Fälligkeit
Kapitalertragsteuer	2002	9.186,75	07.01.2003
Kapitalertragsteuer	2003	8.277,47	07.01.2004
Kapitalertragsteuer	2004	8.775,07	07.01.2005
Körperschaftsteuer	01-03/2009	7,12	16.02.2009
Körperschaftsteuer	04-06/2009	393,12	15.05.2009
Körperschaftsteuer	07-09/2009	393,12	17.08.2009

Im Übrigen wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Dazu wurde ausgeführt:

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

Gemäß § 9 Abs. 1 BAO würden die in den §§ 80 ff bezeichneten Vertreter, neben den durch sie vertretenen Abgabepflichtigen, für die diese treffenden Abgaben insoweit haften, als die Abgaben infolge schuldhafter Verletzung der den Vertretern auferlegten Pflichten nicht eingebbracht werden könnten.

§ 224 Abs. 1 BAO bestimme, dass die in Abgabenvorschriften geregelten persönlichen Haftungen durch Erlassung von Haftungsbescheiden geltend gemacht würden. In

diesen sei der Haftungspflichtige unter Hinweis auf die gesetzliche Vorschrift, die seine Haftungspflicht begründe, aufzufordern, die Abgabenschuld, für die er hafte, binnen einer Frist von einem Monat zu entrichten.

Voraussetzung für die Haftung seien 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.

Die Uneinbringlichkeit der Abgabenforderung sei aufgrund des bereits abgeschlossenen Insolvenzverfahrens bei der GmbH gegeben.

Nach ständiger Rechtsprechung habe der Vertreter zweifelsfrei darzutun, aus welchen Gründen ihm die Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten unmöglich gewesen sei, widrigenfalls angenommen werde, dass die Pflichtverletzung schulhaft gewesen sei (VwGH 17.12.2003, 2000/13/0220).

Der Geschäftsführer hafte für die nicht entrichteten Abgaben der Gesellschaft auch dann, wenn die Mittel, die ihm für die Entrichtung aller Verbindlichkeiten zur Verfügung gestanden seien, hierzu nicht ausreichen würden; es sei denn, er weise nach, dass er diese Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet habe, die Abgabenschulden daher im Verhältnis nicht schlechter behandelt habe als andere Verbindlichkeiten.

Es sei das eventuelle Ausmaß der quantitativen Unzulänglichkeit der vorhandenen Mittel zu den jeweiligen Fälligkeitstagen bei Gleichbehandlung aller Gläubiger konkret zu behaupten und nachzuweisen.

Die bloße Behauptung, die (nicht) vorhandenen Mittel seien auf alle Gläubiger gleich aufgeteilt worden, stelle nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 20.4.1999, 94/14/0147) keine ausreichend konkrete, sachbezogene Behauptung dar, die der dem Berufungswerber obliegenden besonderen Behauptungs- und Beweislast genüge.

Bezüglich der Berufung sei Folgendes auszuführen:

Nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH sei im Haftungsverfahren die Richtigkeit der Abgabenvorschreibung nicht zu erörtern. Gegenstand des Berufungsverfahrens gegen den Haftungsbescheid sei einzig und allein die Frage, ob der Gesellschafter (*Anmerkung: gemeint wohl Geschäftsführer*) zu Recht als Haftender für Abgaben der Gesellschaft herangezogen worden sei oder nicht, nicht jedoch, ob die der Gesellschaft vorgeschriebenen Abgaben zu Recht beständen oder nicht.

Nach ständiger Rechtsprechung des Obersten Gerichtshofes hätten die Gläubiger auch bei nicht zur Insolvenz angemeldeten Forderungen Anspruch auf die Insolvenzquote. § 156 Abs. 1 IO lege fest, dass durch den rechtskräftig bestätigten Sanierungsplan der Gemeinschuldner von der Verbindlichkeit befreit werde, seinen Gläubigern den Ausfall, den sie erleiden würden, zu ersetzen, gleichviel, ob sie am Insolvenzverfahren

teilgenommen hätten. Daraus könne man schließen, dass auch Gläubiger, die ihre Forderung nicht angemeldet hätten, nicht mehr als die Quote erlangen könnten, aber auch, dass die Restschuldbefreiung nur den Teil der Forderung erfasse, der über die Quote hinausgehe. Die Sanierungsplanquote selbst stehe dem Gläubiger auch ohne Anmeldung zu.

Bringe der Haftungspflichtige sowohl gegen den Haftungsbescheid als auch gegen den maßgeblichen Bescheid über den Abgabenanspruch Berufungen ein, so seien diese Berufungen nicht gemäß § 277 BAO zu einem gemeinsamen Verfahren zu verbinden (VwGH 07.12.2000, 2000/16/0601; VwGH 28.06.2001, 2000/16/0886). Vielmehr sei zunächst über die Berufung gegen den Haftungsbescheid zu entscheiden (VwGH 20.01.2005, 2002/14/0091; VwGH 29.03.2007, 2005/15/0059; VwGH 27.02.2008, 2005/13/0094; VwGH 28.05.2008, 2006/15/0007; VwGH 24.02.2010, 2006/13/0112; VwGH 27.01.2011, 2010/16/0258), zumal von dieser Erledigung die Rechtsmittelbefugnis gegen den Bescheid über den Abgabenanspruch abhänge (VwGH 13.04.2005, 2004/13/0027; VwGH 29.03.2007, 2005/15/0015; VwGH 19.04.2007, 2005/15/0129). Letztere Berufung wäre als unzulässig (geworden) gemäß § 273 Abs. 1 lit. a BAO zurückzuweisen, würde der Haftungsbescheid mit Berufungs(vor)entscheidung aufgehoben (VwGH 14.10.1981, 81/13/0081).

Die Geltendmachung der Haftung liege im Ermessen der Abgabenbehörde, das sich innerhalb der vom Gesetz aufgezeigten Grenzen zu halten habe (§ 20 BAO). Innerhalb dieser Grenzen seien Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen.

Die Geltendmachung der Haftung stelle die letzte Möglichkeit zur Durchsetzung des Abgabenanspruches dar, wobei die Vermeidung eines endgültigen Abgabenausfalles ein wesentliches Ermessenskriterium darstelle. Aus dem auf die Hereinbringung der Abgabenschuld beim Haftenden gerichteten Besicherungszweck der Haftungsnorm folge, dass die Geltendmachung der Haftung in der Regel ermessenskonform sei, wenn die betreffende Abgabe beim Primärschuldner uneinbringlich sei. Im Übrigen werde auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes verwiesen, wonach selbst eine Vermögenslosigkeit oder das Fehlen von Einkünften des Haftungspflichtigen der Haftung nicht entgegenstünden.

Der Berufungswerber sei im Zeitpunkt der Fälligkeit der aushaftenden Abgabenschulden der einzige handelsrechtliche Geschäftsführer der Gesellschaft gewesen, somit der einzige in Betracht kommende Haftende im Sinn des § 9 Abs. 1 in Verbindung mit §§ 80 ff BAO. Die Abgabenschulden könnten bei der GmbH nicht mehr eingebbracht werden.

Einzig allein dem Vorbringen des Berufungswerbers, dass bei der Berechnung der Haftungsbeträge die Konkursquote der Gesellschaft in Höhe von 10% nicht berücksichtigt worden sei, könne gefolgt werden. Dem Berufungsbegehren werde betreffend die verfahrensgegenständlichen Abgaben in Höhe der Konkursquote von 10,040489% stattgegeben.

Die Haftungsinanspruchnahme im Ausmaß von € 27.032,65 erfolge aufgrund des Vorliegens der gesetzlichen Voraussetzungen des § 9 Abs. 1 BAO völlig zu Recht.

Fristgerecht beantragte der Bf. mit Schreiben vom 14.5.2013 die Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch das Abgabenbehörde II. Instanz, da nach wie vor ihm gegenüber eine Haftung geltend gemacht werde.

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

*Die §§ (...) 243 bis 291 (...), jeweils in der Fassung des Bundesgesetzes BGBI I Nr. 14/2013 treten mit 1. Jänner 2014 in Kraft und sind gemäß § 323 Abs. 37 BAO, soweit sie Beschwerden betreffen, auch auf alle an diesem Tag unerledigten Berufungen und Devolutionsanträge anzuwenden. (...).*

Die vom Finanzamt am 16.7.2014 vorgelegte Berufung vom 20.12.2012 war daher aufgrund des Vorlageantrages vom 14.5.2013 vom Bundesfinanzgericht als Beschwerde zu behandeln.

*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.*

*Der nach Abgabenvorschriften Haftungspflichtige kann gemäß § 248 BAO unbeschadet der Einbringung einer Berufung gegen seine Heranziehung zur Haftung innerhalb der für die Einbringung der Berufung gegen den Haftungsbescheid offenstehenden Frist auch gegen den Bescheid über den Abgabenanspruch berufen.*

Die Haftung nach § 9 Abs. 1 BAO ist 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 in Höhe von 90% fest, da mit Beschluss des Landesgerichtes X. vom Datum1 der über das Vermögen der X-GmbH am Datum2 eröffnete Konkurs nach Verteilung einer Quote von 10% aufgehoben und die Gesellschaft am Datum6 von Amts wegen im Firmenbuch gelöscht wurde.

Entgegen der Ansicht des Finanzamtes, dass der Bf. in seiner Berufung die Berücksichtigung der Konkursquote von 10% aus dem Insolvenzverfahren der Gesellschaft moniert hätte, wurde eingewendet, dass er aufgrund des Zahlungsplanes in seinem eigenen Konkursverfahren höchstens im Umfang von 10% herangezogen werden könne (siehe dazu die untenstehenden Ausführungen zum Ermessen).

Dennoch erfolgte die vom Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung vorgenommene Herabsetzung der haftungsgegenständlichen Abgaben um die Konkursquote von 10% aus dem Insolvenzverfahren der Gesellschaft zu Recht:

Abgabe	Zeitraum	Betrag	abzüglich 10%
Kapitalertragsteuer	2002	10.212,09	9.190,88
Kapitalertragsteuer	2003	9.201,28	8.281,15
Kapitalertragsteuer	2004	9.754,47	8.779,02
Körperschaftsteuer	01-03/2009	7,92	7,13
Körperschaftsteuer	04-06/2009	437,00	393,30
Körperschaftsteuer	07-09/2009	437,00	393,30

Unbestritten ist, dass dem Bf. als Geschäftsführer der genannten GmbH im Zeitraum vom Datum7 bis Datum8 die Erfüllung der abgabenrechtlichen Pflichten der Gesellschaft oblag. Insbesondere ist im Rahmen dieser Verpflichtung für die rechtzeitige und vollständige Entrichtung der Abgaben Sorge zu tragen.

Aus dem Vorbringen, dass die angeblichen verdeckten Ausschüttungen erst als Ergebnis einer abgabenbehördlichen Prüfung festgestellt worden seien, lässt sich nichts gewinnen, da sich der Zeitpunkt, für den zu beurteilen ist, ob der Vertretene die für die Abgabenentrichtung erforderlichen Mittel hatte, danach bestimmt, wann die Abgaben bei Beachtung der abgabenrechtlichen Vorschriften zu entrichten gewesen wären (VwGH 23.11.2004, 2001/15/0108). Bei Selbstbemessungsabgaben - wie der hier gegenständlichen Kapitalertragsteuer - ist nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes maßgebend, wann die Abgaben bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung abzuführen gewesen wären (VwGH 15.12.2004, 2004/13/0146); maßgebend ist daher ausschließlich der Zeitpunkt ihrer Fälligkeit, somit unabhängig davon, ob die Abgabe bescheidmäßig festgesetzt wird (VwGH 23.1.2003, 2001/16/0291).

Daraus folgt, dass die Kapitalertragsteuern 2002-2004 zwar erst am 9.4.2008 mit einer Zahlungsfrist gemäß § 210 Abs. 4 BAO bis 16.5.2008 festgesetzt wurden, dies aber nichts an der bereits gemäß § 96 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG binnen einer Woche nach Zufluss der Kapitalerträge, daher spätestens am 7.1.2003, 7.1.2004 bzw. 7.1.2005 eingetretenen Fälligkeit änderte.

Der Einwand, dass die Gesellschaft zum Zeitpunkt der Festsetzung der Abgaben faktisch nicht mehr liquid gewesen sei, geht daher ins Leere.

Ebenso wenig vermögen die Ausführungen, dass die „Umqualifizierung der wirtschaftlichen Vorgänge und die darauf basierenden Kapitalertragsteuervorschreibungen“ für ihn „nicht vorhersehbar oder zu erwarten“ gewesen sei, den Bf. zu exkulpieren, da die Feststellungen der Betriebsprüfung zum Vorliegen von verdeckten Gewinnausschüttungen im Wesentlichen darauf basieren, dass Verrechnungskonten nicht verzinst, Nachweise für eine betriebliche Veranlassung von Krediten nicht erbracht und Jagdpachterlöse nicht erklärt wurden.

Von vertretbaren Rechtsansichten kann dabei sicher keine Rede sein.

Darüber hinaus muss dem Vorbringen des Bf., die Feststellungen der Betriebsprüfung würden jeglicher Grundlage entbehren, entgegengehalten werden, dass Einwendungen gegen den Abgabenanspruch nicht mit Erfolg im Haftungsverfahren vorgebracht werden können, sondern ausschließlich im Beschwerdeverfahren gemäß § 248 BAO betreffend Bescheide über den Abgabenanspruch, zumal nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes auch die nach § 9 BAO erforderliche Verschuldensprüfung von der objektiven Richtigkeit der Abgabenfestsetzung auszugehen hat (VwGH 27.2.2008, 2005/13/0094).

Bringt der Haftungspflichtige sowohl gegen den Haftungsbescheid als auch gegen den maßgeblichen Bescheid über den Abgabenanspruch Beschwerden ein, so ist zunächst über die Beschwerde gegen den Haftungsbescheid zu entscheiden (VwGH 20.1.2005, 2002/14/0091), da von dieser Erledigung die Rechtsmittelbefugnis gegen den Bescheid über den Abgabenanspruch abhängt (VwGH 13.4.2005, 2004/13/0027).

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 (VwGH 18.10.1995, 91/13/0037, 0038). Er hat also darzutun, weshalb er nicht dafür Sorge tragen konnte, dass die Gesellschaft die anfallenden Abgaben rechtzeitig entrichtet hat, andernfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung angenommen werden darf (vgl. VwGH 9.7.1997, 94/13/0281).

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).

Der Geschäftsführer haftet für nicht entrichtete Abgaben der Gesellschaft auch dann, wenn die Mittel, die ihm für die Entrichtung aller Verbindlichkeiten zur Verfügung gestanden sind, hierzu nicht ausreichen; es sei denn, er weist nach, dass er diese Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet, die Abgabenschulden daher im Verhältnis nicht schlechter behandelt hat als andere Verbindlichkeiten (VwGH 15.5.1997, 96/15/0003).

Im gegenständlichen Fall brachte der Bf. vor, dass die Gesellschaft faktisch nicht mehr liquid gewesen sei und insbesondere keine Gläubiger – abgesehen von reinen Zug-um-Zug-Geschäften mit Lieferanten – befriedigt worden seien.

Für die haftungsgegenständlichen Körperschaftsteuervorauszahlungen (hinsichtlich der Kapitalertragsteuern siehe unten) lässt sich daraus nichts gewinnen, weil damit keine triftigen Gründe vorgebracht wurden, aus denen dem Bf. die Erfüllung seiner abgabenrechtlichen Pflichten unmöglich gewesen wäre, zumal sohin nicht behauptet wurde, dass dem Bf. keine Mittel zur Entrichtung der haftungsgegenständlichen Abgaben zur Verfügung gestanden wären.

Was eine allfällige Gleichbehandlung der Gläubiger betrifft, so wäre dies vom Bf. jedoch zu behaupten und zu beweisen gewesen.

Am Bf., dem als Geschäftsführer der Primärschuldnerin ausreichend Einblick in die Gebarung zustand, wäre es gelegen gewesen, das Ausmaß der quantitativen Unzulänglichkeit der in den Fälligkeitszeitpunkten der Abgaben zur Verfügung stehenden Mittel nachzuweisen (VwGH 19.11.1998, 97/15/0115), da nicht die Abgabenbehörde das Ausreichen der Mittel zur Abgabenentrichtung nachzuweisen hat, sondern der zur Haftung herangezogene Geschäftsführer das Fehlen ausreichender Mittel (VwGH 23.4.1998, 95/15/0145).

Weist der Haftungspflichtige nach, welcher Betrag bei anteilmäßiger Befriedigung der Forderungen an die Abgabenbehörde abzuführen gewesen wäre, dann haftet er nur für die Differenz zwischen diesem und dem tatsächlich bezahlten Betrag. Tritt der Vertreter diesen Nachweis nicht an, dann kann ihm die uneinbringliche Abgabe zur Gänze vorgeschrieben werden (VwGH 28.9.2004, 2001/14/0176).

Den im Rahmen der besonderen Behauptungs- und Konkretisierungspflicht zur Feststellung des für die aliquote Erfüllung der Abgabenschuld zur Verfügung stehenden Teiles vom Gesamtbetrag der liquiden Mittel geforderten Liquiditätsstatus - in Form einer Gegenüberstellung von liquiden Mitteln und Verbindlichkeiten zum jeweiligen Fälligkeitstag der haftungsgegenständlichen Abgaben, wobei es auf die Abgabenverbindlichkeiten einerseits und die Summe der übrigen Verbindlichkeiten andererseits ankommt - hat der Bf. jedoch nicht aufgestellt.

Im Hinblick auf die unterlassene Behauptung und Konkretisierung des Ausmaßes der Unzulänglichkeit der in den Fälligkeitszeitpunkten zur Verfügung gestandenen Mittel zur Erfüllung der vollen Abgabenverbindlichkeiten kommt eine Beschränkung der Haftung des Bf. bloß auf einen Teil der von der Haftung betroffenen Abgabenschulden nicht in Betracht (VwGH 21.1.1991, 90/15/0055).

Hinsichtlich der Kapitalertragsteuer kann deren Nichtabführung grundsätzlich nicht damit entschuldigt werden, dass die Geldmittel zu deren Entrichtung nicht ausgereicht hätten, da bei der Kapitalertragsteuer der Schuldner der kapitalertragsteuerpflichtigen Kapitalerträge nur eine vom Empfänger der Kapitalerträge geschuldete Steuer gemäß § 95 Abs. 2 EStG einzubehalten und gemäß § 96 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG - binnen einer Woche nach dem Zufließen der Kapitalerträge (Fälligkeit) - dem Betriebsfinanzamt abzuführen hat, sodass bei der Kapitalertragsteuer genauso wie auch bei der Lohnsteuer der Gleichbehandlungsgrundsatz nicht zum Tragen kommt.

Wenn daher der Geschäftsführer die Kapitalertragsteuer trotz Ausschüttung von Gewinnanteilen nicht an das Betriebsfinanzamt entrichtet, liegt nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 18.10.1995, 91/13/0037, 0038) eine schuldhafte Pflichtverletzung des Geschäftsführers im Sinne des § 9 Abs. 1 BAO vor.

Infolge der schulhaften Pflichtverletzung durch den Bf. konnte die Abgabenbehörde nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 17.5.2004, 2003/17/0134), auch davon ausgehen, dass die Pflichtverletzung Ursache für die Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben war.

Ermessen:

Zum Einwand des Bf., dass auch über sein Vermögen das Konkursverfahren eröffnet worden sei, das aufgrund der Zurückziehung der Bank als Hauptgläubigerin durch gänzliche Entrichtung der verbleibenden Forderungen von lediglich € 4.295,57 im Rahmen eines Zahlungsplanes geendet habe, war Folgendes festzustellen:

Mit Beschluss des Landesgerichtes X. vom Datum4 wurde über das Vermögen des Bf. der Konkurs eröffnet, der letztlich (nach einem zunächst vorgelegten Zahlungsplan von 20%) mit Beschluss des Landesgerichtes X. vom Datum9 nach Abschluss eines Zahlungsplanes von 100% aufgehoben wurde.

Dazu überschneidend wurde über das Vermögen der X-GmbH am Datum2 mit Beschluss des Landesgerichtes X. ebenfalls ein Konkursverfahren eröffnet, das mit Beschluss vom Datum1 nach Schlussverteilung aufgehoben wurde.

Der Bf. wandte dazu ein, dass keinesfalls eine derart hohe Quote in seinem Privatkonkurs zu erzielen gewesen wäre, sondern eine „Mindestquote“ von 10%, hätte das Finanzamt die Haftungsforderung in diesem Verfahren angemeldet, woraufhin für die restlichen 90% eine Restschuldbefreiung eingetreten wäre.

Dazu wird festgestellt, dass in den Konkurs – und damit auch in den im Laufe eines Konkursverfahrens abgeschlossenen Zahlungsplan – grundsätzlich nur solche vermögensrechtliche Ansprüche gegen den Schuldner fallen, die im Zeitpunkt der Konkureröffnung schon bestanden haben. Die Gruppe der Konkursgläubiger ist mit dem Tag der Verfahrenseröffnung abgeschlossen (vgl. VwGH 2.1.1997, 95/0173).

Im Beschwerdefall ist allerdings zu beachten, dass der Haftungsbescheid dem Haftenden gegenüber insoweit konstitutive Wirkung hat, als letzterer erst hierdurch zum Gesamtschuldner wird. Die mit Bescheid des Finanzamtes vom 4.12.2012 geltend gemachte Haftung stellt daher im Hinblick auf das den Bf. betreffende Konkursverfahren keine Konkursforderung dar (VwGH 5.7.2004, 2002/14/0123).

Im gegenständlichen Fall wurde der Zahlungsplan am Datum10 bestätigt. Der Konkurs der GmbH wurde jedoch erst am Datum1 nach Schlussverteilung aufgehoben. Wenn der Bf. mit Bescheid vom 4.12.2012 zur Haftung herangezogen wurde, ohne dass dabei die Rechtswirkungen des Zahlungsplanes berücksichtigt wurden, so entspricht dies dem Gesetz (VwGH 5.7.2004, 2002/14/0123).

Die Haftung nach § 9 BAO ist eine Ausfallhaftung. Sie setzt die Uneinbringlichkeit beim Primärschuldner voraus. Es entspricht daher ebenso dem Gesetz, wenn die Behörde die Haftung erst dann geltend macht, wenn sie Kenntnis über das Ausmaß der Uneinbringlichkeit hat. Aus der Tatsache der Eröffnung des Konkurses kann nicht zwingend auf die gänzliche Uneinbringlichkeit der Abgabenforderung beim Primärschuldner geschlossen werden (siehe erneut VwGH 5.7.2004, 2002/14/0123).

Die Geltendmachung einer Haftung ist in das Ermessen der Abgabenbehörde gestellt (VwGH 20.9.1996, 94/17/0122). Dieses Ermessen umfasst auch das Ausmaß der Heranziehung zur Haftung innerhalb des vom Gesetz vorgegebenen Rahmens.

Kommt hinsichtlich des Haftenden ein Zahlungsplan zustande und wurden die Tatbestandserfordernisse für die Entstehung des Haftungsanspruches (Uneinbringlichkeit der Abgabenschuld beim Abgabenschuldner und eine schuldhafte, für den eingetretenen Schaden ursächliche Pflichtverletzung des Vertreters) vor der Konkurseröffnung verwirklicht, so entspricht es grundsätzlich der nach § 9 BAO im Rahmen der Ermessensübung zu berücksichtigenden Billigkeit, dass sich die Inanspruchnahme betragsmäßig an der im Zahlungsplan festgelegten Quote orientiert, wenn es auch der Behörde unbenommen ist, im Rahmen der Ermessensübung ergänzend noch auf andere Umstände Bedacht zu nehmen. Dies folgt daraus, dass im Falle früherer Geltendmachung der Haftung durch die Abgabenbehörde die Haftungsforderung von der Wirkung des Zahlungsplanes erfasst worden wäre (VwGH 5.7.2004, 2002/14/0123).

Da es nach herrschender Auffassung nicht in die Zuständigkeit des Konkursgerichtes fällt, über die Quote abzusprechen, mit der eine nicht angemeldete Konkursforderung bei Erfüllung eines bestätigten Zahlungsplanes zu berücksichtigen ist (Kodek, ZIK 2001/7; VwGH 5.7.2004, 2002/14/0123), war diese nunmehr seitens des erkennenden Bundesfinanzgerichtes festzustellen.

Im gegenständlichen Haftungsverfahren würde jedoch die vom Verwaltungsgerichtshof geforderte betragsmäßige Orientierung für nicht angemeldete Forderungen an der im Zahlungsplan festgelegten Quote, nämlich diesfalls 100% laut Beschluss des Insolvenzgerichtes vom Datum 5, zu einem unbilligen Ergebnis führen.

Unter Berücksichtigung der vom Bf. zu 100% entrichteten Konkursforderung von € 4.292,57 und der vom Finanzamt nicht angemeldeten Haftungsforderung von nunmehr € 27.044,78 (nach Abzug der Konkursquote aus dem Insolvenzverfahren der GmbH) ergibt sich folgende Quote:

$$4.292,57 + 27.044,78 = 31.337,35$$

$$31.337,35 \text{ (Gesamtkonkursforderung)} : 100 =$$

$$4.292,57 \text{ (Konkursmasse)} : x \text{ (Zahlungsplanquote)}$$

$$x = 4.292,57 \times 100 : 31.337,35 = 13,7\%$$

Im Ausmaß der nunmehrigen Zahlungsplanquote von 13,7%, die bei einer Anmeldung der Haftungsforderung im Privatkonkursverfahren des Bf. erzielt worden wäre, kann der Bf. daher im Rahmen des Ermessens zur Haftung herangezogen werden:

Abgabe	Zeitraum	Betrag	davon 13,7%
Kapitalertragsteuer	2002	9.190,88	1.259,15
Kapitalertragsteuer	2003	8.281,15	1.134,52
Kapitalertragsteuer	2004	8.779,02	1.202,73
Körperschaftsteuer	01-03/2009	7,13	0,98
Körperschaftsteuer	04-06/2009	393,30	53,88
Körperschaftsteuer	07-09/2009	393,30	53,88

Auf Grund des Vorliegens der gesetzlichen Voraussetzungen des § 9 Abs. 1 BAO erfolgte somit die Inanspruchnahme des Bf. als Haftungspflichtiger für die Abgabenschuldigkeiten der X-GmbH im Ausmaß von nunmehr € 3.705,14 zu Recht.

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.

Einer Rechtsfrage kommt grundsätzliche Bedeutung zu, wenn das Erkenntnis von vorhandener Rechtsprechung des VwGH abweicht, diese uneinheitlich ist oder fehlt.

Da die Voraussetzungen des Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht erfüllt sind (siehe die in der Begründung zitierten Entscheidungen), ist eine ordentliche Revision nicht zulässig.

Wien, am 7. Juli 2017