

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache BF, vertreten durch Stb, gegen den Bescheid des Finanzamtes Linz vom 5.10.2011 betreffend Haftung für Abgabenschuldigkeiten der Firma X GmbH & Co KG (FN1, StNr.) gemäß §§ 9, 80 BAO zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird teilweise stattgegeben. Die Haftungsinanspruchnahme wird auf Umsatzsteuer 10/2010 in Höhe von 11.529,34 € eingeschränkt.

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

Entscheidungsgründe

Mit Erklärung über die Errichtung der Gesellschaft vom 12.2.2007 wurde die Firma X GmbH (FN2) gegründet, die mit Generalversammlungsbeschluss vom 26.7.2010 gemäß § 5 UmwG unter gleichzeitiger Errichtung der X GmbH & Co KG (FN1) in diese Personengesellschaft umgewandelt wurde. Persönlich haftende Gesellschafterin dieser KG war die am 26.7.2010 errichtete Firma X GmbH (FN3), deren selbständig vertretungsbefugter Geschäftsführer der Beschwerdeführer seit 30.9.2010 war.

Über das Vermögen der Kommanditgesellschaft wurde mit Beschluss des Landesgerichtes Linz vom 29.12.2010 das Konkursverfahren eröffnet.

In einem Vorhalt vom 30.3.2011 betreffend Geltendmachung der Vertreterhaftung für Abgabenschulden dieser Gesellschaft wies das Finanzamt den Beschwerdeführer darauf hin, dass folgende Abgabenschuldigkeiten, soweit sie nicht durch die im Insolvenzverfahren zu erwartende Quote entrichtet werden, bei der Gesellschaft uneinbringlich wären:

Abgabenart	Zeitraum	Betrag
Umsatzsteuer	10/2010	12.365,85
Umsatzsteuer	11/2010	58.066,98
Umsatzsteuer	12/2010	24.756,29

Summe		95.189,12
--------------	--	------------------

Der Beschwerdeführer sei als Geschäftsführer der Komplementär-GmbH für die Entrichtung dieser Abgaben aus den Mitteln der KG verantwortlich gewesen. Er möge darlegen, weshalb er nicht dafür Sorge tragen habe können, dass die Abgaben entrichtet wurden (z.B. Fehlen ausreichender Mittel, Zessionsvereinbarung, Einstellung der Überweisungen durch die Hausbank, Weisungen der Gesellschafter usw.). Die entsprechenden Unterlagen zum Beweis seiner Rechtfertigung wären vorzulegen. Falls vorhandene Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet worden wären, sei dies durch geeignete Unterlagen zu belegen. Falls nicht nachgewiesen werden könne, dass vorhandene Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet wurden, möge nachgewiesen werden, welcher Betrag bei anteilmäßiger Befriedigung der Forderungen an die Abgabenbehörde abzuführen gewesen wäre. Schließlich wurde um Darstellung der aktuellen persönlichen wirtschaftlichen Verhältnisse des Beschwerdeführers ersucht.

In einer vom damaligen Rechtsvertreter des Beschwerdeführers (Rechtsanwalt Dr. Y) dazu abgegebenen Stellungnahme vom 4.5.2011 wurde ausgeführt, dass die Umsatzsteuern 11/2010 und 12/2010 erst nach Konkursöffnung fällig gewesen wären. Zum Zeitpunkt der Fälligkeit der Umsatzsteuer 10/2012 (15.12.2010) habe die Gesellschaft nicht mehr über die Mittel verfügt, diese Abgabe zu entrichten. In der Anlage werde eine Aufstellung der Kontobewegungen (auf dem Bankkonto der KG) für den Zeitraum 15.12.2010 bis 27.12.2010 übermittelt. Dieser sei zu entnehmen, dass nur mehr Zug um Zug Leistungen, insbesondere aber auch eine "rückständige Rate" an das Finanzamt Linz am 23.12.2010 in Höhe von 14.879,61 € bezahlt worden seien. Daraus ergäbe sich, dass die Abgabenbehörde nicht nur nicht benachteiligt, sondern sogar bevorzugt befriedigt worden wäre. Zu den wirtschaftlichen Verhältnissen wurde ein Vermögensverzeichnis nach § 100a IO vorgelegt. Der Beschwerdeführer sei arbeitslos und beziehe entsprechendes Arbeitslosenentgelt.

Dieser Stellungnahme waren das Vermögensverzeichnis sowie ein zweiseitiger Auszug über die im Zeitraum 15.12.2010 bis 27.12.2010 am Bankkonto der Primärschuldnerin gebuchten Umsätze (ohne Angabe der Tagessalden) angeschlossen. Auf diesem Auszug findet sich unter anderem die erwähnte Zahlung an das Finanzamt über 14.879,61 € (gebucht am 23.12.2010), aber auch eine Reihe weiterer Zahlungen wie z.B. eine Zahlung über 14.000 € an Rechtsanwalt Dr. Y vom 23.12.2010, eine Zahlung an die Bauarbeiter-Urlaubs- und Abfertigungskasse über 14.788,41 € vom 27.12.2010, oder eine Zahlung an das "Institut für strategische Unternehm" über 8.400 € vom 20.12.2020.

Mit Haftungsbescheid vom 5.10.2011 zog das Finanzamt den Beschwerdeführer zur Haftung für die Umsatzsteuer 10/2010 in Höhe von 12.365,85 € heran. Diese Abgabe sei am 15.12.2010 fällig gewesen. Bis zur Konkursöffnung am 29.12.2010 seien von der Gesellschaft laut der übermittelten Aufstellung der Kontobewegungen noch Zahlungen an verschiedene Gläubiger geleistet worden. Einige davon seien offenbar (noch) zur Gänze

befriedigt worden. Es sei daher von einer Verletzung des Gleichbehandlungsgebotes auszugehen. Der Grundsatz der Gläubigergleichbehandlung beziehe sich auch auf Zug um Zug Geschäfte. Da auch nicht dargelegt und nachgewiesen worden sei, welchen Betrag das Finanzamt erhalten hätte, wenn die vorhandenen Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet worden wären, bestehe die Haftung zur Gänze. Die Geltendmachung der Haftung könne auch dann zweckmäßig sein, wenn die Haftungsschuld im Zeitpunkt der Geltendmachung uneinbringlich sei, da dies nicht ausschließe, dass künftig erzielte Einkünfte (Pensionseinkünfte) zur Einbringlichkeit führen können.

Gegen diesen Bescheid wurde mit Schriftsatz des steuerlichen Vertreters vom 8.11.2011 Berufung erhoben. Darin wurde ausgeführt, dass der Beschwerdeführer als Geschäftsführer die Steuern stets pünktlich und korrekt an das Finanzamt entrichtet habe. Lediglich die Umsatzsteuer 10/2010 habe der Beschwerdeführer nicht mehr ans Finanzamt bezahlen können, da die Bank nur mehr bestimmte Überweisungen freigegeben habe. Dies sei eine Überweisung an die Bauarbeiter Urlaubskassa in Höhe von 14.788,41 € am 27.12.2010 und am 23.12.2010 ein Betrag von 14.879,61 € an das Finanzamt gewesen. Im Vergleich zu den übrigen Gläubigern sei durch die Bezahlung des Betrages von 14.879,61 € das Finanzamt wesentlich besser gestellt worden. Dadurch wären über 50 % der fälligen Finanzamtsschulden beglichen worden. Kein anderer Gläubiger sei so bevorzugt behandelt worden. Eine schuldhafte Pflichtverletzung durch den Beschwerdeführer könne daher keinesfalls vorliegen.

Die vom Beschwerdeführer erwähnte Zahlung über 14.879,61 € wurde entsprechend einer erteilten Verrechnungsweisung mit der ebenfalls am 15.12.2010 fällig gewesenen Lohnsteuer 11/2010 verrechnet.

Mit Beschluss des Landesgerichtes Linz vom 27.12.2011 wurde das Konkursverfahren nach Schlussverteilung aufgehoben. Die Konkursgläubiger erhielten eine Quote von rund 6,7 %, die vom Finanzamt zutreffend aliquot auf die angemeldeten Konkursforderungen verrechnet wurde (vgl. zur anteiligen Verrechnung der Konkursquote VwGH 24.2.2010, 2006/13/0071; VwGH 8.7.2009, 2009/15/0013; UFS 12.9.2011, RV/0037-W/11; UFS 22.10.2012, RV/1417-L/10). Die haftungsgegenständliche Umsatzsteuer 10/2010 verminderte sich dadurch auf einen Betrag von 11.529,34 €.

Am 28.2.2012 legte das Finanzamt die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

Gemäß § 323 Abs. 38 BAO sind die am 31.12.2013 beim Unabhängigen Finanzsenat anhängig gewesenen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

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 eingebraucht werden können.

Gemäß § 80 Abs. 1 leg. cit. 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.

Bei einer GmbH & Co KG, bei welcher die KG durch die Komplementär-GmbH, somit im Ergebnis durch deren Geschäftsführer vertreten wird, haben diese Geschäftsführer die abgabenrechtlichen Pflichten, die die KG betreffen, zu erfüllen. Sie haften bei schuldhafter Pflichtverletzung für die Abgaben der KG (z.B. VwGH 27.4.2000, 98/15/0129; VwGH 25.1.2006, 2001/14/0126; 23.4.2008, 2006/13/0053).

Voraussetzung für die Haftung 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.

Die haftungsgegenständliche Abgabenforderung (Umsatzsteuer 10/2010) ist unbestritten und resultiert aus der termingerecht eingereichten Umsatzsteuervoranmeldung der Gesellschaft.

Ebenso unbestritten ist die Stellung des Beschwerdeführers als verantwortlicher Geschäftsführer der Komplementär-GmbH im haftungsrelevanten Zeitraum.

Die Uneinbringlichkeit der Umsatzsteuer 10/2010 bei der Gesellschaft steht nach Beendigung des Konkursverfahrens und Verteilung bzw. Verrechnung der Konkursquote mit einem Restbetrag von 11.529,34 € fest. Der Beschwerde war insoweit statzugeben und die Haftung auf diesen Betrag einzuschränken.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hat der Vertreter darzutun, aus welchen Gründen ihm die Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten unmöglich gewesen ist, widrigenfalls die Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung im Sinne des § 9 Abs. 1 BAO annehmen darf. Der Geschäftsführer haftet für nicht entrichtete Abgaben der Gesellschaft auch dann, wenn die Mittel, die ihm für die Entrichtung aller Verbindlichkeiten der Gesellschaft zur Verfügung gestanden sind, hiezu nicht ausreichten, es sei denn, er weist nach, dass er die Abgabenschulden im Verhältnis nicht schlechter behandelt hat als bei anteiliger Verwendung der vorhandenen Mittel für die Begleichung aller Verbindlichkeiten (z.B. VwGH 28.5.2008, 2006/15/0322 mwN).

Aus dem Einwand in der Stellungnahme vom 4.5.2011, es wären im Zeitraum 15.12.2010 bis 27.12.2010 nur mehr Zug-um-Zug Leistungen bezahlt worden, ist für den Beschwerdeführer nichts zu gewinnen. Der Grundsatz der Gläubigergleichbehandlung

bezieht sich auch auf Zahlungen, die zur Aufrechterhaltung des Geschäftsbetriebes erforderlich sind. Eine Privilegierung von Gläubigern kann daher auch in der Barzahlung von Wirtschaftsgütern (Zug um Zug Geschäfte) bestehen (VwGH 27.4.2005, 2004/14/0030; vgl. auch VwGH 19.4.2006, 2003/13/0111; vgl. auch dazu VwGH 28.5.2008, 2006/15/0322 mwN).

Der Vertreter haftet nicht für sämtliche Abgabenschulden des Vertretenen in voller Höhe, sondern - was sich aus dem Wort "insoweit" in § 9 BAO eindeutig ergibt - nur in dem Umfang, in dem eine Kausalität zwischen der (schuldhafte) Pflichtverletzung des Vertreters und dem Entgang von Abgaben besteht. Reichten somit die liquiden Mittel nicht zur Begleichung sämtlicher Schulden und haftet der Vertreter nur deswegen, weil er die Abgabenforderungen nicht wenigstens anteilig befriedigt und somit den Abgabengläubiger benachteiligt hat, so erstreckt sich die Haftung des Vertreters auch nur 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. Der Nachweis, welcher Betrag bei Gleichbehandlung sämtlicher Gläubiger - bezogen auf die jeweiligen Fälligkeitszeitpunkte einerseits und das Vorhandensein liquider Mittel andererseits - an die Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre, obliegt dem Vertreter. Vermag er nachzuweisen, welcher Betrag bei anteilmäßiger Befriedigung der Forderungen an die Abgabenbehörde abzuführen gewesen wäre, so haftet er nur für die Differenz zwischen diesem und der tatsächlich erfolgten Zahlung. Wird dieser Nachweis nicht angetreten, kann dem Vertreter die uneinbringliche Abgabe zur Gänze vorgeschrieben werden (VwGH 24.10.2000, 95/14/0090; weitere Judikaturnachweise bei Ritz, BAO, 5. Auflage, § 9 Tz 27). Bei der Differenzquote handelt es sich um jenen Betrag, welcher bei anteilmäßiger Befriedigung der Forderungen aus den vorhandenen Gesellschaftsmitteln (somit bei aliquoter Verteilung der vorhandenen Mittel an die Gläubiger entsprechend dem jeweiligen prozentuellen Anteil der Verbindlichkeiten an den Gesamtverbindlichkeiten) an die Abgabenbehörde abzuführen gewesen wäre (z.B. UFS 19.7.2012, RV/1321-L/10).

Der Beschwerdeführer war bereits im Vorhalt des Finanzamtes vom 30.3.2011 ausdrücklich aufgefordert worden, einen Nachweis dafür zu erbringen, welcher Betrag bei anteilmäßiger Befriedigung der Forderungen an die Abgabenbehörde abzuführen gewesen wäre. Dazu wurde in der Stellungnahme vom 4.5.2011 lediglich ein Bankkontoauszug für den Zeitraum 15.12.2010 bis zur Konkursöffnung vorgelegt, aus dem aber auch nicht ansatzweise zu entnehmen ist, in welchem prozentuellen Ausmaß die verschiedenen Gläubiger der Primärschuldnerin in diesem Zeitraum befriedigt worden sind. Es ist daraus lediglich erkennbar, dass an verschiedene Gesellschaftsgläubiger noch Zahlungen erfolgt sind. Ob dabei die Gläubiger gleich behandelt wurden bzw. welchen Betrag sei bei gleicher Behandlung erhalten hätten, wäre nur dann ersichtlich gewesen, wenn die geleisteten Zahlungen den offenen und fälligen Verbindlichkeiten gegenüber gestellt worden wären.

Das Finanzamt hat im angefochtenen Haftungsbescheid ausdrücklich darauf hingewiesen, dass nicht dargelegt und nachgewiesen worden sei, welchen Betrag das Finanzamt erhalten hätte, wenn die vorhandenen Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet worden wären. Ungeachtet dessen erschöpft sich auch die gegenständliche Beschwerde in der lapidaren Behauptung, dass das Finanzamt ohnehin wesentlich besser als die anderen Gläubiger behandelt worden wäre, ohne dies in irgendeiner nachvollziehbaren Form darzustellen. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes obliegt es dem (potentiell) Haftungspflichtigen, nicht nur ganz allgemeine, sondern einigermaßen konkrete, sachbezogene Behauptungen aufzustellen. Die bloße Behauptung, Abgabenverbindlichkeiten nicht schlechtergestellt zu haben, stellt ein derartiges Vorbringen nicht dar (VwGH 20.4.1999, 94/14/0147) und löst keine (weitere) Ermittlungspflicht der Behörde aus (vgl. auch VwGH 23.4.2008, 2004/13/0142 mit Hinweis auf VwGH 22.12.2005, 2005/15/0114; UFS 18.5.2009, RV/0905-L/08; UFS 26.1.2010, RV/0026-L/09; UFS 22.10.2012, RV/1417-L/10; BFG 31.7.2014, RV/5101346/2011). Gleiches gilt für die bloße Behauptung, das Finanzamt ohnehin besser als die anderen Gläubiger behandelt zu haben.

Im Übrigen ist die Behauptung, mit der erwähnten Zahlung von 14.879,61 € wären über 50 % der Finanzamtsschulden beglichen worden, unzutreffend. Am 27.12.2010 bestand ein fälliger Abgabenzurückstand in Höhe von 41.961,30 €. Durch die Zahlung von 14.879,61 € wurde dieser Rückstand auf 27.081,69 € vermindert, dies entspricht einer Reduzierung von rund 35 %. In welchem Ausmaß dagegen beispielsweise die Verbindlichkeiten beim ehemaligen Rechtsvertreter durch die Zahlung über 14.000,00 € getilgt wurden, ist dem Kontoauszug naturgemäß nicht zu entnehmen und wurde vom Beschwerdeführer auch nicht dargelegt. Gleiches gilt für die übrigen Zahlungen bzw. Verbindlichkeiten.

Insgesamt gesehen wurde daher vom Beschwerdeführer weder die behauptete Gleichbehandlung noch die behauptete Bevorzugung des Abgabengläubigers nachvollziehbar dargestellt, weshalb das Finanzamt zur Recht vom Vorliegen einer schulhaften Pflichtverletzung ausgegangen ist.

Im Falle des Vorliegens einer schulhaften Pflichtverletzung spricht nach der ständigen Rechtsprechung eine Vermutung für die Verursachung der Uneinbringlichkeit der Abgaben durch die Pflichtverletzung (Ritz, a.a.O., § 9 Tz 24 mit Judikaturnachweisen). Es wurden keinerlei Gründe vorgebracht, die Anhaltspunkte für einen Ausschluss des Kausal- bzw. des Rechtswidrigkeitszusammenhangs bieten würden; solche sind auch nicht aktenkundig.

Die Geltendmachung der Haftung stellt die letzte Möglichkeit zur Durchsetzung des Abgabenanspruches dar. Der öffentliche Auftrag zur Ergreifung aller Mittel, vollstreckbare Abgaben einzubringen, überwiegt bei einer vorzuwerfenden Pflichtverletzung meist auch allfällige Billigkeitsgründe, die für eine Abstandnahme von der Heranziehung zur Haftung ins Treffen geführt werden. In diesem Zusammenhang wurde in der Stellungnahme vom 4.5.2011 auf die schlechten wirtschaftlichen Verhältnisse des Beschwerdeführers

verwiesen. Dabei wird jedoch übersehen, dass nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes die Vermögenslosigkeit oder das Fehlen von Einkünften des Haftungspflichtigen in keinem Zusammenhang mit der Geltendmachung der Haftung steht (VwGH 28.5.2008, 2006/15/0089). Diese kann auch dann zweckmäßig sein, wenn die Haftungsschuld im Zeitpunkt der Geltendmachung uneinbringlich ist, da dies nicht ausschließt, dass künftig neu hervorgekommenes Vermögen oder künftig erzielte Einkünfte zur Einbringlichkeit führen können (VwGH 28.11.2002, 97/13/0177; VwGH 14.12.2006, 2006/14/0044). Die wirtschaftliche Lage des Haftungspflichtigen steht für sich allein noch in keinem erkennbaren Zusammenhang mit der Geltendmachung der Haftung (VwGH 23.4.2008, 2004/13/0142). Die Heranziehung des Beschwerdeführers zur Haftung erweist sich daher auch unter diesen Gesichtspunkten als nicht rechtswidrig, weshalb spruchgemäß zu entscheiden war.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nicht zulässig, da den im gegenständlichen Verfahren zu klarenden Rechtsfragen keine weiter gehende, einzelfallübergreifende und rechtssystematische Relevanz und damit keine erhebliche Bedeutung im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG zukam bzw. die Rechtsfragen bereits ausreichend durch die oben zitierte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, von der die gegenständliche Entscheidung nicht abweicht, geklärt sind.

Linz, am 25. November 2014