

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache des Bf, vertreten durch Rechtsanwalt RA, über die Beschwerde vom 23.12.2011 gegen den Haftungsbescheid der belangten Behörde Finanzamt Innsbruck vom 17.11.2011 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird teilweise Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird dahin abgeändert, dass der Beschwerdeführer für die Umsatzsteuer 2004 in Höhe von EUR 8.173,16 als Haftungspflichtiger in Anspruch genommen wird.

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

Entscheidungsgründe

Sachverhalt

Der Beschwerdeführer war von 11.4.1990 bis 4.7.2005 alleiniger Geschäftsführer der X GmbH mit der Firmenbuchnummer 000. Mit Beschluss des Landesgerichts Innsbruck vom 4.7.2005 zu GZ wurde die Konkursabweisung mangels Vermögens bei der X GmbH verfügt. Mit Schreiben vom 22.9.2011 richtete das Finanzamt ein Auskunftsersuchen an das Finanzamt Landsberg mit der Bitte, die wirtschaftlichen Verhältnisse des Beschwerdeführers als Basis für eine mögliche Haftungsinanspruchnahme genauestens zu erheben. Als Rechtsgrundlage dafür führte das Finanzamt den Vertrag mit der Bundesrepublik Deutschland über Rechtsschutz und Rechtshilfe in Abgabensachen vom 4. 10.1954 (Deutsches Bundesgesetzblatt 1955, Teil II, Seite 833) an. Das Finanzamt Landsberg am Lech richtete am 25.10.2011 ein Schreiben an den Beschwerdeführer, in dem es seine Absicht bekanntgab, der österreichischen Steuerverwaltung Auskünfte über die wirtschaftlichen Verhältnisse des Beschwerdeführers zu geben. Unter Hinweis auf § 117 Abs 4 Satz 3 der (deutschen) Abgabenordnung werde dem Beschwerdeführer Gelegenheit zur Stellungnahme zur beabsichtigten Übermittlung der Auskünfte eingeräumt. Aus einem E-Mail einer Mitarbeiterin des Bayrischen Landesamtes für Steuern an die Sachbearbeiterin des Finanzamtes vom 16.11.2011 geht hervor, dass der Beschwerdeführer mit Schreiben vom 9.11.2011 mitgeteilt habe, dass er nicht zur Auskunftserteilung bereit sei.

Am 17.11.2011 erließ das Finanzamt den beschwerdegegenständlichen Haftungsbescheid, in dem der Beschwerdeführer für folgende, bei der X GmbH aushaltende Abgaben zur Haftung herangezogen wurde:

Umsatzsteuer	2004	16.346,32
Umsatzsteuer	2005	32.093,78
Lohnsteuer	06/2005	454,08
Lohnsteuer	07/2005	4.579,14
Lohnsteuer	08/2005	269,04
Körperschaftsteuer	2005	875,00
Körperschaftsteuer	07-09/2005	1,00
Dienstgeberbeitrag	06/2005	485,58
Dienstgeberbeitrag	07/2005	623,11
Dienstgeberbeitrag	08/2005	88,48
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	06/2005	47,48
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	07/2005	60,93
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	08/2005	8,65
Verspätungszuschlag	2005	2.200,00
Säumniszuschlag	2005	418,51
Säumniszuschlag	2006	641,88
2. Säumniszuschlag	2005	163,46
Summe		59.356,44

In seiner Beschwerde vom 23.12.2011 bestritt der Beschwerdeführer das Vorliegen der Haftungsvoraussetzungen. Insbesondere seien nach Abweisung des Konkursantrages mangels kostendeckenden Vermögens gar keine finanziellen Mittel mehr vorhanden gewesen. Die wirtschaftliche Situation der X GmbH in den Jahre 2004 und 2005 sei wesentlich von einer deutschen GmbH abgehängt, welche ihrerseits insolvent geworden sei. Kundenforderungen habe die X GmbH nur gegenüber der deutschen GmbH und gegenüber einer weiteren Gesellschaft gehabt, beide Schuldner seien insolvent geworden. Die X GmbH habe Edith X, der Vermieterin ihres Firmensitzes, am 2.12.2005 sämtliche Maschinen zahlungshalber überlassen, worauf diese auf bereits klagsweise geltend gemachte Mietzinsforderungen verzichtet habe. Laufende Lohnforderungen des Beschwerdeführers und von Bernhard X hätten nicht mehr bezahlt werden können.

Mit Schreiben vom 15.3.2012 legte der Beschwerdeführer einen Gesellschafterversammlungsbeschluss vom 5.12.2004, einen Auszug aus der

Buchhaltung (Konto 9190) per 31.12.2004, ein Buchungsjournal zum 31.12.2004, einen Beschluss des BG Telfs zu GZ2 vom 5.11.2005, ein Schreiben vom 13.10.2005, eine Urkunde über die Forderungsbestreitung der X GmbH, einen Firmenbuchauszug zu FN 000, eine Vereinbarung vom 2.12.2005, ein Schreiben des Rechtsanwaltes V vom 6.2.2007 und ein Schreiben des Steuerberaters S vom 28.4.2006 vor.

Am 25.6.2012 ersuchte das Finanzamt den Beschwerdeführer um Ergänzung in Hinblick auf das Vorhandensein von liquiden Mitteln zur Bezahlung aller Verbindlichkeiten zum 15.2.2005, dem Fälligkeitstag der Umsatzsteuer 2004. In seiner Stellungnahme vom 19.7.2012 brachte der Beschwerdeführer dazu vor, dass die Umsatzsteuerschuld für 2004 "augenscheinlich auf einer reinen und rechtswidrigen Schätzung basierend und somit falsch" sei. Die Einvernahme des Beschwerdeführers sowie von Edith X wurde angeregt.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 24.7.2012 gab das Finanzamt der Beschwerde teilweise statt und beschränkte die Haftung des Beschwerdeführers auf die Umsatzsteuer 2004 in Höhe von EUR 16.357,32. In der Begründung wies das Finanzamt einerseits darauf hin, dass es an die Höhe der mit Bescheid vom 3.4.2006 festgesetzten Umsatzsteuer im Haftungsverfahren gebunden sei. Der Beschwerdeführer habe von seinem Recht, gemäß § 248 BAO gegen den haftungsgegenständlichen Umsatzsteuerbescheid 2004 Berufung zu erheben, keinen Gebrauch gemacht. Andererseits sprach das Finanzamt aus, dass der Beschwerdeführer trotz Aufforderung im Vorhalt vom 25.6.2012 kein Vorbringen dazu erstattet habe, dass er zum Fälligkeitstag der Umsatzsteuer 2004 nicht über die liquiden Mittel verfügt habe, um diese Abgabe zu entrichten bzw. dass der Abgabengläubiger zu diesem Zeitpunkt nicht gegenüber anderen Gläubigern benachteiligt worden sei. Eine Liquiditätsrechnung sei nicht vorgelegt worden.

Mit Schreiben vom 30.7.2012 beantragte der Beschwerdeführer die Vorlage seines Rechtsmittels an die Abgabenbehörde II. Instanz. Er wiederholte sein Beschwerdevorbringen dahin, dass die Gesellschaft ohne jedes Vermögen gewesen sei, sämtliche Bankkonten gesperrt und die Kundenforderungen uneinbringlich gewesen seien. Es habe keine Gläubigerbegünstigung bzw. -Benachteiligung stattgefunden. Er beantragte die Einvernahme der Zeugen Edith X, Thomas X und Bernhard X sowie des Berufungswerbers zum Beweis dafür, dass zum Fälligkeitszeitpunkt der Umsatzsteuer 2004 am 15.2.2005 keine liquiden Mittel vorhanden waren, um diese Umsatzsteuerschuld zu befriedigen.

Aus den Buchungen auf dem Abgabenkonto der X GmbH ist unter anderem ersichtlich, dass am 27.1.2005, am 2.2.2005, am 4.2.2005, 2.3.2005 und am 29.3.2005 Einzahlungen mit Verrechnungsweisung erfolgt und als Lohnabgaben für die Zeiträume 12/2004, 01/2005 und 02/2005 verbucht worden sind.

Aus Aktenvermerken von Sachbearbeitern des Finanzamtes ist ersichtlich, dass schon im Jahr 2006 eine Inanspruchnahme des Beschwerdeführers als Haftungspflichtiger erwogen, im Ergebnis aber angesichts dessen aktenkundiger Vermögenssituation unterlassen wurde. Aus einem Aktenvermerk vom 23.1.2009 geht hervor, dass die

Mutter des Beschwerdeführers mitgeteilt habe, dieser würde in Deutschland wohnen und arbeiten.

Der Fälligkeitszeitpunkt für alle im Haftungsbescheid angeführten Abgaben mit Ausnahme der Umsatzsteuer 2004 liegt nach dem 4.7.2005.

Gemäß § 323 Abs 38 BAO sind die am 31. Dezember 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs 1 B-VG zu erledigen. Solche Verfahren betreffende Anbringen wirken mit 1.1.2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.

Beweiswürdigung

Verfahrensgang und entscheidungswesentlicher Sachverhalt ergeben sich aus den vorgelegten Verwaltungsakten sowie dem Firmenbuch.

Als Beweisthema der beantragten Einvernahmen von Edith, Thomas und Bernhard X wurden das Fehlen liquider Mittel zum Zeitpunkt der Fälligkeit der Umsatzsteuer am 15.2.2005 bzw. die Vermögenslosigkeit und Zahlungsunfähigkeit der X GmbH genannt. Anhand der Einzahlungen auf das Abgabenkonto der X GmbH ist jedoch offensichtlich, dass die X GmbH am 27.1.2005, am 2.2.2005, am 4.2.2005, am 2.3.2005 und am 29.3.2005 über liquide Mittel verfügt hat. Da die beantragten Zeugeneinvernahmen kein gegenteiliges Beweisergebnis erwarten ließen, konnten diese unterbleiben.

Rechtslage

Die Vertreter einer juristischen Person haben alle Pflichten zu erfüllen, die den Vertretenen obliegen. Insbesondere haben sie dafür zu sorgen, dass die Abgaben aus Mitteln, welche sie verwalten, entrichtet werden (§ 80 BAO). Die Vertreter einer juristischen Person haften neben den vertretenen Personen für diese treffende Abgaben insoweit, als die Abgaben infolge schuldhafter Verletzung der Pflichten des Vertreters nicht eingebbracht werden können (§ 9 Abs 1 BAO). Die persönliche Haftung des Vertreters einer juristischen Person wird durch das Erlassen von Haftungsbescheiden geltend gemacht. In einem Haftungsbescheid ist der haftungspflichtige Vertreter unter Hinweis auf die gesetzliche Vorschrift, die seine Haftungspflicht begründet, aufzufordern, die Abgabenschuld, für die er haftet, binnen eines Monats zu entrichten (§ 224 Abs 1 BAO).

Voraussetzung für die Vertreterhaftung nach § 9 Abs. 1 BAO sind eine fällige 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.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs wird die Haftung des Vertreters dann eingeschränkt, wenn er nachweist, welcher Abgabenbetrag auch bei einer gleichmäßigen Befriedigung aller Gläubiger uneinbringlich geworden wäre (zuletzt VwGH 23.8.2016, Ra 2016/16/0063). Diesfalls haftet er nur für die Differenz zwischen dem tatsächlich abgeführt und jenem Betrag, der bei gleichmäßiger Befriedigung aller Gläubiger an die Abgabenbehörde abzuführen gewesen wäre (VwGH 19.3.2015, 2013/16/0200). In dieser Berechnung sind die gesamte Einnahmensituation (VwGH 25.4.2002, 99/15/0253) und sämtliche Ausgaben (auch jene zur Aufrechterhaltung des Geschäftsbetriebes: VwGH 9.11.2011, 2011/16/0064) einzubeziehen.

Nicht die Abgabenbehörde trifft die Nachweispflicht für das Vorhandensein ausreichender Mittel zur Abgabenentrichtung, sondern der Vertreter ist gehalten im Sinn einer qualifizierten Mitwirkungspflicht (*Ritz*, BAO, 6.A., Rz 27 zu § 9), das Fehlen ausreichender Mittel und die gleichmäßige, anteilige Befriedigung sämtlicher Gläubiger der Gesellschaft nachzuweisen. Erbringt er diesen Nachweis nicht, haftet er für die Abgaben der Gesellschaft zur Gänze (VwGH 23.8.2016, Ra 2016/16/0063).

Den Vertreter trifft eine Beweisvorsorgepflicht hinsichtlich der Haftungsvoraussetzungen (*Ritz*, BAO, 6.A., Rz 27 zu § 9; VwGH 19.5.2015, 2013/16/0016).

Im Rahmen der Ermessensübung bei der Haftungsinanspruchnahme ist auch ein langer, zwischen Nichtentrichtung der fälligen Abgabe und Haftungsinanspruchnahme verstricher Zeitraum zu berücksichtigen (*Ritz*, BAO, 6.A., Tz 7 zu § 7; VwGH 16.10.2014, Ro 2014/16/0066; VwGH 18.10.1995, 91/13/0037, 91/13/0038).

Hingegen kann die Behörde die Frage der Einbringlichkeit der Haftungsschuld beim Haftenden bei ihren Zweckmäßigkeitsüberlegungen vernachlässigen (vgl. VwGH 16.12.1999, 97/16/0006) und stehen persönliche Umstände wie die "wirtschaftliche Leistungsfähigkeit" oder eine Vermögenslosigkeit des Haftenden in keinem erkennbaren Zusammenhang mit der Geltendmachung der Haftung (vgl. VwGH 25.6.1990, 89/15/0067; VwGH 28.4.2009, 2006/13/0197).

Erwägungen

Zunächst waren jene Abgaben aus der Haftungssumme auszuscheiden, deren Fälligkeit später als an dem Tag, an dem der Konkursantrag mangels kostendeckenden Vermögens abgewiesen wurde, eingetreten ist.

Der Beschwerdeführer war im Zeitraum, in welchem der Abgabenanspruch hinsichtlich der Umsatzsteuer 2004 entstanden ist, und zu jenem Zeitpunkt, zu dem dieser Abgabenanspruch fällig wurde, der alleinige Geschäftsführer der X GmbH.

Die haftungsgegenständliche Abgabe (Umsatzsteuer 2004) ist bei der X GmbH objektiv uneinbringlich, da der Konkursantrag über das Vermögen der X GmbH mangels kostendeckenden Vermögens rechtskräftig abgewiesen wurde.

Der Beschwerdeführer hat kein Vorbringen erstattet, welches geeignet wäre darzustellen, dass ihn kein Verschulden an der Nichtentrichtung der Umsatzsteuer 2004 trifft. Seine Einwendungen gegen die Festsetzung der Umsatzsteuer 2004 sind im Haftungsverfahren nicht geeignet, die Rechtswidrigkeit der Haftungsinanspruchnahme aufzuzeigen. Solche Einwendungen können nur im Festsetzungsverfahren erhoben werden. Dies hat der Beschwerdeführer unterlassen - er hat weder im Festsetzungsverfahren ein Berufungsverfahren verfolgt, noch von der ihm zustehenden Möglichkeit Gebrauch gemacht, gemäß § 248 BAO nach Einleitung des Haftungsverfahrens Beschwerde gegen den Umsatzsteuerbescheid 2004 zu erheben. Der Umsatzsteuerbescheid 2004 ist daher rechtskräftig.

Das Vorbringen des Beschwerdeführers und die mit Schreiben vom 15.3.2012 vorgelegten Unterlagen sind nicht geeignet, die Gleichbehandlung aller Gläubiger zum Zeitpunkt der Fälligkeit der Umsatzsteuer 2004 (nämlich am 15.2.2005) zu belegen. Insbesondere lassen Buchhaltungsunterlagen zum 31.12.2004 keinen Aufschluss über die Liquiditätssituation zum 15.2.2005 zu. Weder wurde die gesamte Einnahmen- bzw. Liquiditätssituation zu diesem Zeitpunkt im Sinn der zitierten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes umfassend dargestellt, noch wurden sämtliche Ausgaben und fälligen Zahlungen aufgelistet. Da im zeitlichen Nahebereich zum Fälligkeitstermin der Umsatzsteuer 2004 Einzahlungen auf das Abgabekonto der X GmbH getätigten wurden, lag eine völlige Vermögenslosigkeit jedenfalls nicht vor bzw. waren liquide Mittel vorhanden. Der Beschwerdeführer hat trotz der ihn treffenden Obliegenheit zur Beweisvorsorge keine Grundaufzeichnungen (Bankbelege, laufende Buchhaltung) für den haftungsgegenständlichen Zeitraum vorgelegt.

Im Rahmen der Ermessensübung war im gegenständlichen Fall dem Interesse der Allgemeinheit an der Abgabeneinbringung (Zweckmäßigkeitserwägung) der Vorzug zu geben gegenüber dem Interesse des Beschwerdeführers, nicht zur Haftung in Anspruch genommen zu werden (Billigkeitserwägung), da eine andere Möglichkeit der Einbringung der Umsatzsteuer 2004 nicht besteht. Allerdings ist das Element der Zumutbarkeit der Heranziehung des Beschwerdeführers als Haftungspflichtiger angesichts des langen, zwischen Abweisung des Konkursantrages mangels Masse und Haftungsinanspruchnahme verstrichenen Zeitraumes zu berücksichtigen. Zwischen der Abweisung des Konkursantrages mangels Masse am 4.7.2005 und der Erlassung des Haftungsbescheides am 17.11.2011 sind mehr als sechs Jahre verstrichen.

Nicht relevant im Rahmen der Ermessensübung ist hingegen die Einbringlichkeit der Haftungsschuld beim Haftenden. Das Finanzamt hat das lange Zuwarten bis zur Erlassung des beschwerdegegenständlichen Haftungsbescheides jedoch offenbar auf die vermutete mangelnde Einbringlichkeit der Haftungssumme gegründet. Im Ergebnis war die Haftungssumme aus den dargestellten Erwägungen um 50 % auf EUR 8.173,16 zu kürzen.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis 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. Das Bundesfinanzgericht konnte sich in diesem Erkenntnis bei der rechtlichen Würdigung auf die zitierte ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes stützen. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung war nicht zu lösen.

Innsbruck, am 30. August 2018