

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Claudia Mauthner in der Beschwerdesache Bf, vertreten durch Allgäuer & Sturm, Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungs GmbH, Schloßgraben 10, 6800 Feldkirch, gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch vom 7. September 2010, betreffend Haftung gemäß § 9 iVm § 80 BAO zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (in der Folge kurz Bf.) ist laut Firmenbuch alleiniger Gesellschafter und seit dem 28. Dezember 1997 auch alleinvertretungsbefugter Geschäftsführer einer mit Gesellschaftsvertrag vom 1. Oktober 1987 gegründeten GmbH.

Mit Haftungsbescheid vom 7. September 2010 wurde der Bf. gemäß § 9 iVm § 80 BAO zur Haftung für in einer angeschlossenen Rückstandsaufgliederung nach Abgabenart, Zeitraum, Fälligkeitstag und aushaftendem Betrag im Einzelnen aufgeschlüsselte Abgabenschuldigkeiten der Primärschuldnerin in Höhe von insgesamt 216.888,67 € herangezogen. Begründend wurde ausgeführt, der Bf. sei als Geschäftsführer der Primärschuldnerin verpflichtet gewesen, dafür Sorge zu tragen, dass die Abgaben des Betriebes entrichtet würden. Bei der gegebenen Aktenlage müsse das Finanzamt bis zum Beweis des Gegenteiles davon ausgehen, dass der Bf. diese gesetzliche Verpflichtung schulhaft verletzt habe. Die Haftung sei auszusprechen gewesen, da Einbringungsmaßnahmen gegenüber der Gesellschaft bisher erfolglos verlaufen seien.

In der fristgerecht eingebrochenen Berufung wurde die ersatzlose Aufhebung des Haftungsbescheides beantragt. Zur Begründung wurde im Wesentlichen vorgebracht, mit Bescheiden des Finanzamtes Feldkirch, jeweils vom 29. Juli 2010, seien als Ergebnis einer Betriebsprüfung Umsatz- und Körperschaftsteuern für die Jahre 2005 bis 2008 festgesetzt und zur Zahlung vorgeschrieben worden. Weder zum 29. Juli 2010 noch

aktuell und auch nicht im Zeitraum dazwischen sei die Primärschuldnerin hinreichend liquide zur umgehenden Entrichtung dieser Abgaben gewesen. Die Primärschuldnerin habe hohe Forderungen gegen die "X. GmbH". Letztere sei bemüht, sich durch Deinvestitionsvorgänge liquide Mittel zu beschaffen. Konkret ließen Verhandlungen zur Abtretung bestehender Beteiligungen und zur Eintreibung offener Darlehensforderungen insbesondere gegenüber der "Y." und der "Z. GmbH & Co KG. Dadurch solle die X. GmbH in die Lage versetzt werden, ihren Zahlungsverpflichtungen gegenüber der Primärschuldnerin nachzukommen und letztendlich solle auch die Primärschuldnerin hinreichend liquide zur Erfüllung ihrer Verpflichtungen sein. Die Bemühungen zur Erlangung von Liquidität würden von der Geschäftsleitung als erfolgversprechend eingestuft, sodass nur eine vorübergehende Zahlungsstockung vorliege.

Gläubiger der Primärschuldnerin sei nicht bloß die Abgabenbehörde. Die Primärschuldnerin sei aber bemüht, sämtliche Gläubiger entsprechend dem Gleichbehandlungsgrundsatz zu bedienen. In jüngster Vergangenheit seien allerdings praktisch keine Zahlungen an Gläubiger erfolgt. Gegenständlich liege infolge Fehlens liquider Mittel keine schuldhafte Verletzung abgabenrechtlicher Verpflichtungen vor.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 7. Februar 2011 wurde die Berufung unter Wiedergabe des Wortlautes der §§ 9 und 80 BAO sowie der maßgeblichen Judikatur zu den Voraussetzungen für eine Haftungsinanspruchnahme sinngemäß mit der Begründung abgewiesen, der Bf. sei zu den Fälligkeitszeitpunkten der haftungsgegenständlichen Abgaben verantwortlicher Geschäftsführer der Primärschuldnerin gewesen. Der Bf. habe zudem seine Behauptung, die Primärschuldnerin habe nicht über die erforderlichen Mittel zur Bezahlung der in Haftung gezogenen Abgaben verfügt, nicht belegmäßig dokumentiert. Von der Judikatur werde diesbezüglich aber ausdrücklich ein Nachweis über die Unzulänglichkeit der finanziellen Mittel durch den Haftungspflichtigen gefordert. Dem Bf. sei deshalb die Pflichtverletzung der Nichtentrichtung der gegenständlichen Abgaben nicht nur vorwerfbar, sie sei auch als kausal für die Uneinbringlichkeit der in Haftung gezogenen Abgabenschuldigkeiten zu werten.

Mit Schriftsatz vom 31. März 2011 wurde fristgerecht, weil innerhalb einer bescheidmäßigt verlängerten Frist, die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und die Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung beantragt. Unter Verweis auf das bisherige Vorbringen wurde ergänzend dargelegt, die zuletzt beim Finanzamt Feldkirch eingereichte Bilanz zum 31.10.2008 zeige das beinahe völlige Fehlen liquider Mittel auf. Lediglich ein Mittelbestand von ca. 300,00 € werde ausgewiesen. Seitdem und insbesondere seit der im Zuge der Betriebsprüfung erfolgten Abgabenfestsetzung habe sich die finanzielle Situation der Primärschuldnerin nicht geändert. Mit dem Hinweis auf das Fehlen liquider Mittel sei jedenfalls der qualifizierten Behauptungs- und Konkretisierungspflicht im Sinne der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes entsprochen worden. Dem Bf. obliege kein negativer Beweis, sondern lediglich die konkrete, schlüssige Darstellung der Gründe, wieso eine Entrichtung der fälligen Abgaben nicht möglich (gewesen) sei. Diesem Darstellungsgebot

sei der Bf. im Hinblick auf die evidente wirtschaftliche Situation der Primärschuldnerin nachgekommen. Im Übrigen werde die Behörde nicht von ihrer Ermittlungspflicht entbunden.

Das Fehlen liquider Mittel selbst gelte nicht als Pflichtverletzung. Werde das Fehlen liquider Mittel dargetan, bleibe kein Raum für die Anwendung der vom VwGH entwickelten Beweisregeln (sie dazu zB VwGH 17.12.2003, 2000/13/0220). Die fehlende Liquidität ergebe sich aus dem Akt und die Behörde wäre im Zweifel verhalten gewesen, ergänzende Erhebungen zu tätigen.

Mit Schreiben vom 4. August 2015 wurde der Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung zurückgezogen.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Vorauszuschicken ist, dass der unabhängige Finanzsenat mit 1. Jänner 2014 gemäß Art. 151 Abs. 1 Z 8 B-VG aufgelöst wurde. Die Zuständigkeit zur Weiterführung der mit Ablauf des 31. Dezember 2013 bei dieser Behörde anhängigen Verfahren ging auf das Bundesfinanzgericht über. 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 Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

In Streit steht die Rechtmäßigkeit der Haftungsinanspruchnahme gemäß § 9 iVm § 80 BAO.

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 eingebbracht 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.

Gemäß § 224 Abs. 1 BAO werden die in Abgabenvorschriften geregelten persönlichen Haftungen durch Erlassung von Haftungsbescheiden geltend gemacht. In diesen ist der Haftungspflichtige unter Hinweis auf die gesetzliche Vorschrift, die seine Haftungspflicht begründet, aufzufordern, die Abgabenschuld, für die er haftet, binnen einer Frist von einem Monat zu entrichten.

Voraussetzung für eine 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 Erlassung von Haftungsbescheiden ist eine Einhebungsmaßnahme. Sie setzt voraus, dass eine Abgabenschuld entstanden und noch nicht - beispielsweise durch Entrichtung - erloschen ist (Grundsatz der materiellen Akzessorietät der Haftung; siehe dazu zB Ritz, BAO⁵, § 7 Tz 10ff; Ellinger/Sutter/Urtz, BAO¹⁰, Anm 14ff). Darauf ist auch im Rechtmittelverfahren Bedacht zu nehmen, weil nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (siehe dazu VwGH 27.08.1990, 89/15/0059; VwGH 28.05.1993, 93/17/0049; Ellinger/Sutter/Urtz, BAO¹⁰, Anm 14; Ritz, BAO⁵, § 7 Tz 11) zu § 289 Abs. 2 BAO (nunmehr § 279 Abs. 1 idF FVwGG 2012) das im vollen Prüfungsumfang an die Stelle der Abgabenbehörde tretende Bundesfinanzgericht auch Veränderungen des Sachverhaltes, welche erst nach Erlassung des angefochtenen Bescheides eingetreten oder hervorgekommen sind, zu berücksichtigen hat.

Beschwerdegegenständlich wurde der Bf. für folgende Abgabenschuldigkeiten zur Haftung herangezogen:

Abgabenart	Zeitraum	Fälligkeitstag	Betrag
Säumniszuschlag 1	2010	16.07.2010	26,40 €
Pfändungsgebühr	2010	26.07.2010	10,00 €
Körperschaftsteuer	07-09/2010	16.08.2010	2.062,00 €
Umsatzsteuer	2005	15.02.2006	1.170,85 €
Umsatzsteuer	2006	15.12.2006	22.736,00 €
Einkommensteuer (BE)	01-12/2006	15.01.2007	5.986,27 €
Umsatzsteuer	2007	17.12.2007	60,13 €
Einkommensteuer (BE)	01-12/2007	15.01.2008	5.614,24 €
Umsatzsteuer	2008	15.12.2008	36.252,50 €
Körperschaftsteuer	2008	20.08.2010	107.467,22 €
Anspruchszinsen	2008	20.08.2010	1.997,82 €
Verspätungszuschlag	01-12/2005	23.08.2010	2.874,72 €
Verspätungszuschlag	01-12/2006	23.08.2010	7.227,55 €
Verspätungszuschlag	01-12/2007	23.08.2010	6.428,57 €
Verspätungszuschlag	01-12/2008	23.08.2010	15.562,62 €
Säumniszuschlag 1	2006	16.09.2010	454,72 €
Säumniszuschlag 1	2008	16.09.2010	725,05 €
Säumniszuschlag 1	2007	16.09.2010	119,73 €
Säumniszuschlag 1	2008	16.09.2010	112,28 €

			216.888,67 €
--	--	--	--------------

Wie aus einer am 5. August 2015 durchgeführten Abfrage des Abgabenkontos der Primärschuldnerin zu ersehen ist, wurden zwischenzeitlich durch Verbuchung von Gutschriften aus Abgabenfestsetzungen und -voranmeldungen, durch Umbuchungen sowie durch Zahlungen der Primärschuldnerin folgende haftungsgegenständlichen Abgabenschuldigkeiten getilgt: Die Umsatzsteuer 2006 in Höhe von 22.736,00 €, die Einkommensteuer 01-12/2006 in Höhe von 5.986,27 €, die Einkommensteuer 01-12/2007 in Höhe von 5.614,24 € und die Körperschaftsteuervorauszahlung für das zweite Quartal 2010 in Höhe von 2.098,40 €. Hinsichtlich dieser Abgabenschuldigkeiten im Betrag von insgesamt 36.434,91 € kann die Haftung somit schon mangels Bestand nicht mehr aufrecht erhalten werden.

Bezüglich der verbleibenden in Haftung gezogenen Abgaben wurde unter anderem deren Uneinbringlichkeit bei der Primärschuldnerin bestritten. Dazu wurde im Wesentlichen vorgebracht, die Gesellschaft verfüge zwar derzeit über keine liquiden Mittel zur Tilgung dieser Außenstände. Sie habe aber hohe Forderungen gegenüber einer anderen Gesellschaft. Die Einbringung dieser Forderungen werde als erfolgversprechend eingestuft, sodass nur eine vorübergehende Zahlungsstockung vorliege.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes liegt Uneinbringlichkeit der Abgaben beim Primärschuldner vor, wenn Vollstreckungsmaßnahmen erfolglos waren oder voraussichtlich erfolglos wären (vgl. zB VwGH 31. 3. 2004, 2003/13/0153; VwGH 22. 10. 2002, 2000/14/0083; VwGH 29. 5. 2001, 99/14/0277). Auch wenn es somit nicht erforderlich ist, dass die Aussichtlosigkeit der Betreibung der Abgaben gegenüber dem Erstschuldner durch fruchtbare Vollstreckungsversuche erwiesen ist, weil tatsächliche Vollstreckungsmaßnahmen nicht erfolgen müssen, muss jedenfalls aufgrund der Vermögenslage des Erstschuldners begründet angenommen werden können, dass die Abgaben bei diesem uneinbringlich sind und eine gegen ihn geführte Zwangsvollstreckung aufgrund der behördlichen Erhebungen ergebnislos verlaufen würde. Eine derartige Annahme setzt wiederum tragfähige Feststellungen über die Befriedigungsaussichten beim Hauptschuldner voraus.

Aus den Bilanzen der Primärschuldnerin ist zu ersehen, dass zum 31.10.2010 - also in zeitlicher Nähe zur Erlassung des angefochtenen Haftungsbescheides am 7. September 2010 - nicht nur ein Kassenbestand bzw. ein Guthaben bei Kreditinstituten in Höhe von 915,77 € vorhanden war, sondern auch pfändbare Sachanlagen mit einem Buchwert von 13.000,39 € sowie Forderungen im Ausmaß von 1.369.178,22 €. Zum 31.10.2011 betrug der Kassenbestand bzw. das Guthaben bei Kreditinstituten 991,74 €, der Buchwert der Sachanlagen 10.165,30 € und die Forderungen 1.398.394,79 €. Zum 31.10.2012 betrug der Kassenbestand bzw. das Guthaben bei Kreditinstituten 870,92 €, der Buchwert der Sachanlagen 7.330,24 € und die Forderungen 1.383.243,57 €.

Weiters ist aus den Akten ersichtlich, dass über das Vermögen der Primärschuldnerin bisher noch kein Insolvenzverfahren eröffnet worden ist und dass die Gesellschaft

seit Erlassung des Haftungsbescheides am 7. September 2010 sogar ausschließlich Gewinne erzielen konnte. So betragen die Einkünfte aus Gewerbebetrieb für das Geschäftsjahr 01.11.2009 bis 31.10.2010 laut Erklärung der Primärschuldnerin 8.455,40 €, jene für das Geschäftsjahr 01.11.2010 bis 31.10.2011 21.825,60 € und jene für das Geschäftsjahr 01.11.2011 bis 31.10.2012 15.609,90 €. Überdies hat die Primärschuldnerin zwischenzeitlich durch Umbuchung von Guthaben vom Abgabenkonto des Bf. sowie vom Abgabenkonto einer mittlerweile im Firmenbuch gelöschten Gesellschaft, bei der der Bf. ebenfalls alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer war, Abgabenschuldigkeiten in Höhe von insgesamt 47.378,60 € getilgt. Zudem wurden seit Erlassung des Haftungsbescheides Beträge in Höhe von insgesamt 7.308,71 € entrichtet, sodass nicht nur die seit dem genannten Zeitpunkt fällig gewordenen Abgaben bezahlt wurden, sondern darüber hinaus - wie obig dargelegt - die Haftungsschuld vermindert wurde.

Aus den obigen Feststellungen zieht das BFG den Schluss, dass das Beschwerdevorbringen, wonach die nicht erfolgte Entrichtung der in Haftung gezogenen Abgaben lediglich auf einer vorübergehenden Zahlungsstockung basierte, aber keine gänzliche und endgültige Uneinbringlichkeit dieser Abgaben vorlag, zutreffend war. Da somit die gesetzlichen Voraussetzungen des § 9 Abs. 1 BAO zum Zeitpunkt der Erlassung des angefochtenen Bescheides nicht gegeben waren, ist die Inanspruchnahme des Bf. als Haftungspflichtigen für die Abgabenschuldigkeiten der Primärschuldnerin nicht zu Recht erfolgt.

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 (Art 133 Abs 4 B-VG).

Mit dem vorliegenden Erkenntnis weicht das Bundesfinanzgericht nicht von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ab, sondern folgt der in den oben angeführten Erkenntnissen zum Ausdruck gebrachten Judikaturlinie, weshalb gemäß § 25a Abs. 1 VwGG spruchgemäß zu entscheiden war.

Feldkirch, am 5. August 2015