

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache Bf, vertreten durch Schmidt & Schmidt KG, Bahnzeile 10, 2130 Mistelbach, über die Beschwerde vom 26. September 2014 gegen den Bescheid des Finanzamt X XXX XX vom 11. Juni 2014 betreffend Haftung gemäß § 9 BAO zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

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

Entscheidungsgründe

Auf Vorhalt der Abgabenbehörde vom 28. April 2014 brachte der Beschwerdeführer (Bf) mit Eingabe vom 5. Juni 2014 wie folgt vor:

„Mit Schreiben vom 28.04.2014 und gleichzeitiger Fristsetzung per 10.06.2014 ersucht das Finanzamt X XXX XX im Zusammenhang mit den am Abgabenkonto der Firma R-GmbH (St. Nr. Z1) am 7.5.2013 gebuchten Nachforderungen an Umsatzsteuer für die Jahre 2004 bis 2008 im Gesamtausmaß von € 27.006,26 um Klärung der Frage, ob in Folge schuldhafter Verletzung der einem Vertreter auferlegten Pflichten eine Haftungsinanspruchnahme für den Bf in Bezug auf die erwähnten Nachforderungsbeträge an Umsatzsteuer gegeben ist.

Aufgrund des am 19.02.2014 angenommenen Sanierungsplanes im Konkursverfahren gegen die R-GmbH (AZ: Z2) verbleibt am Abgabenkonto der oben angeführten Gesellschaft ein uneinbringlicher Saldo im Ausmaß von € 21.199,91, für den die Inanspruchnahme einer Vertreterhaftung gemäß § 9 BAO in Frage kommt.

Der bereits weiter oben erwähnte Gesamtbetrag an Umsatzsteuernachforderungen für die Jahre 2004 bis 2007 im Ausmaß von € 27.006,26 resultiert zur Gänze aus der vom Masseverwalter des obigen Konkursverfahrens FS eingebrachten Selbstanzeige gemäß § 29 FinStrG im Zusammenhang mit den Ergebnissen des Gutachtens der Firma B-GmbH, welches von der Staatsanwaltschaft XXX in der Strafsache gegen den ab 9.6.2008 neu installierten Geschäftsführer der oben angeführten GesmbH, Herrn CS, beauftragt wurde (**GZ Z3**).

Darin wird unter anderem aufgrund handschriftlicher Aufzeichnungen des Geschäftsführers S im Zeitraum ab Übernahme der Ro (also ab 9.6.2008) eine Verkürzung der Tageslosungen im Zeitraum 10.06.2008 bis 31.10.2008 festgestellt.

Auf Basis dieser Feststellungen wurde nun pauschal und ohne weitere Untersuchungen vom Finanzamt XXX unter Berücksichtigung der im Gutachten ausgewiesenen Zahlen Umsätze unter Anwendung eines Aufschlages von 63 % für die Jahre 2004-2007 mittels Schätzung hinzugerechnet.

Wie bereits in der Beschwerde vom 22.11.2013 gegen die Vorschreibung von Kapitalertragsteuer für den Bf vorgebracht wurde, bezieht sich die Feststellung der Verkürzung der Tageslosungen definitiv auf den Zeitraum ab Neuübernahme der Ro durch den Geschäftsführer CS. Die - ohne weitere Untersuchung seitens der Finanzverwaltung - festgesetzten Beträge an Nachforderungen für die Umsatzsteuer 2004 bis 2007 sind aufgrund der Vertretungsbefugnis des oben angeführten Insolvenzverwalters durch dessen Selbstanzeige nach Ergehen der Bescheide mangels Einbringung eines Rechtsmittels in Rechtskraft erwachsen. Dies ist jedoch einzig und allein auf die Tatsache zurückzuführen, dass zum Zeitpunkt des Ergehens der relevanten Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2004 bis 2007 - aufgrund des zu diesem Zeitpunkt bereits eröffneten Insolvenzverfahrens - keine Legitimation zur Einbringung eines Rechtsmittels für den Bf bestand, und er somit auch zu diesem Zeitpunkt keine Möglichkeit hatte, die entsprechende Umsatzsteuerbescheide zu bekämpfen.

Wie im fortgesetzten und aufrechten Verfahren im Zusammenhang mit der Vorschreibung der Kapitalertragsteuer für die Jahre 2004 bis 2008 noch nachgewiesen werden wird, ist die Vorschreibung von Kapitalertragsteuer für die angeblich verdeckten Gewinnausschüttungen im Zusammenhang mit den Umsatzzuschätzungen nicht aufrecht zu erhalten. Eine Haftungsinanspruchnahme i.S. des § 9 BAO hätte in diesem Zusammenhang auf jeden Fall eine Beschwerde gegen den Bescheid über den Abgabensanspruch gemäß § 248 BAO zur Folge.

Unabhängig von den weiteren Ermittlungsergebnissen im Zusammenhang mit der Sachverhaltsfrage, ob Verkürzungen auch im Zeitraum 2004 bis 2007 stattgefunden haben, verlangt das Gesetz im § 9 der Bundesabgabenordnung eine Kausalität zwischen Pflichtverletzung und Uneinbringlichkeit der Abgaben. Wie im weiter oben zitierten Strafverfahren gegen den Geschäftsführer Herrn CS gezeigt und rechtskräftig entschieden wurde, ist die unrechtmäßige und ohne Einwilligung der damaligen Gesellschafter durchgeführte Veräußerung der Ro durch den Geschäftsführer der Ro, Herrn S, letztendlich weit unter dem Verkehrswert gelegen und war ausschlaggebend für die Eröffnung des Insolvenzverfahrens. Erst durch diese rechtswidrige Vorgangsweise von Herrn S ist es in Folge der Vermögenslosigkeit der R-GmbH zur Eröffnung und letztendlich auch Abschluss des Konkursverfahrens gekommen, durch welches auch die Uneinbringlichkeit allfälliger Abgaben gegeben war.

Im Zusammenhang mit dem oben erwähnten Kausalitätszusammenhang ist daher Voraussetzung, dass eine allfällige Pflichtverletzung des Geschäftsführers zur Uneinbringlichkeit der Abgaben geführt hat. Vielmehr ist jedoch durch die zeitlich nachgelagerten, rechtswidrigen Handlungen des neuen Geschäftsführers die Insolvenz der Gesellschaft und damit die Uneinbringlichkeit der Abgaben verursacht worden.

Der im Vorhaltverfahren geforderte Nachweis einer Gläubigergleichbehandlung im Zusammenhang mit der Haftungsinanspruchnahme des Bf erübrigt sich aus den oben angeführten Darstellungen.

Beiliegend wird trotzdem auf den Fragebogen hinsichtlich der wirtschaftlichen Verhältnisse des Bf verwiesen, da dieser unter anderem im noch offenen Beschwerdeverfahren hinsichtlich der Festsetzung von Kapitalertragsteuer für die Jahre 2004 bis 2008 relevant sein wird“.

Mit Haftungsbescheid vom 11. Juni 2014 nahm die Abgabenbehörde den Bf als Haftungspflichtigen gemäß § 9 i.V.m. §§ 80 ff. BAO für folgende aushaftende Abgabenschuldigkeiten der Firma R-GmbH im Ausmaß von € 21.199,92 in Anspruch.

Abgabenart	Zeitraum	Höhe in Euro
Umsatzsteuer	2004	5.652,81
Umsatzsteuer	2005	4.946, 54
Umsatzsteuer	2006	4.939,07
Umsatzsteuer	2007	5.661,50

Zur Begründung führte die Abgabenbehörde wie folgt aus:

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

Gemäß § 9 Abs. 1 leg.cit. haften die in § 80 Abs . 1 leg.cit. erwähnten Personen neben den durch sie vertretenen Abgabepflichtigen für diese Abgaben insoweit, als die Abgaben infolge schuldhafter Verletzung der ihnen auferlegten Pflichten nicht eingebracht werden können.

Gemäß § 1298 ABGB obliegt dem, der vorgibt, dass er an der Erfüllung seiner gesetzlichen Verpflichtung ohne sein Verschulden verhindert war, der Beweis.

Aus dem Zusammenhang dieser Bestimmungen ergibt sich, dass der wirksam bestellte Vertreter einer juristischen Person, der die Abgaben der juristischen Person nicht entrichtet hat, für diese Abgaben haftet, wenn sie bei der juristischen Person nicht eingebracht werden können und er nicht beweist , dass die Abgaben ohne sein Verschulden nicht entrichtet werden konnten. Laut Firmenbuch waren Sie vom 1992 bis 2008 unbestritten handelsrechtliche Geschäftsführer der Firma R-GmbH in XXX also einer

juristischen Person, und daher gemäß § 18 GmbHG zu deren Vertretung berufen. Sie waren somit auch verpflichtet, die Abgaben aus deren Mitteln zu bezahlen.

Einwendungen gegen den Abgabenanspruch können nur im Verfahren der jeweiligen Abgabenfestsetzung durchgeführt werden. Dies ist durch den § 248 BAO normiert.

Akteneinsicht bei der abgabenfestsetzenden Stelle ergaben, dass vom Finanzamt an der Abgabenfestsetzung festgehalten wird. Der Haftungsbescheid gibt Ihnen nun die Möglichkeit, Ihre Rechtsansicht im Rechtsmittelverfahren geltend zu machen.

Hinsichtlich der Kausalität der Pflichtverletzung und der Uneinbringlichkeit der Abgaben ist festzustellen, dass die Verkürzung von Selbstbemessungsabgaben mit Ihrer späteren Uneinbringlichkeit auf jedem Fall im Kausalitätszusammenhang steht. Hätte der Geschäftsführer die Abgaben ordnungsgemäß berechnet und abgeführt, wären sie später nicht uneinbringlich geworden. Einen Verkauf von Anlagevermögen, mehrere Jahre nach der Fälligkeit, als kausal für die Uneinbringlichkeit der Abgaben zu bezeichnen, kann nicht nachvollzogen werden.

Hinsichtlich der Heranziehung für aushaftende Umsatzsteuer ist folgendes festzuhalten: Gemäß § 21 Abs. 1 UStG 1994 hat der Unternehmer spätestens am Tag (Fälligkeitstag) des auf den Kalendermonat (Voranmeldungszeitraum) zweitfolgenden Kalendermonats eine Voranmeldung bei dem für die Einhebung der Umsatzsteuer zuständigen Finanzamt einzureichen, in der er die für den Voranmeldungszeitraum zu entrichtende Steuer (Vorauszahlung) oder den auf den Voranmeldungszeitraum entfallenden Überschuss unter entsprechender Anwendung des § 20 Abs. 1 und Abs. 2 und des § 16 leg. cit. selbst zu berechnen hat. Der Unternehmer hat eine sich ergebende Vorauszahlung spätestens am Fälligkeitstag zu entrichten. Für die Jahre 2004 bis 2007 wurde die Umsatzsteuer festgesetzt bzw. rechtskräftig veranlagt, jedoch nicht entrichtet.

In diesem Zusammenhang ist auf die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu verweisen, wonach es Sache des Geschäftsführers ist, die Gründe darzulegen, die ihn ohne sein Verschulden daran gehindert haben, die ihm obliegende abgabenrechtliche Verpflichtung zu erfüllen, widrigenfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung gem. § 9 Abs. 1 BAO angenommen werden darf (VwGH v. 18. Oktober 1995, 91/13/0037,0038).

Demnach haftet der Geschäftsführer für die nichtentrichteten Abgaben der Gesellschaft auch dann, wenn die Mittel, die ihm für die Entrichtung aller Verbindlichkeiten der Gesellschaft zur Verfügung standen, 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.

Da Sie Ihren abgabenrechtlichen Verpflichtungen im angeführten Umfang nicht nachgekommen sind und die Abgaben bei der o.a. Gesellschaft uneinbringlich sind, war wie im Spruch zu entscheiden. Die Uneinbringlichkeit begründet sich darauf, dass über die Gesellschaft das Sanierungsverfahren GzL Z2 mit einer Quote von 21,5 Prozent

angenommen wurde. Bei der Höhe der Haftungsbeträge wurde die Quote von 21,5 Prozent bereits abgezogen.

Die Geltendmachung der Haftung liegt im Ermessen der Abgabenbehörde, das sich innerhalb der vom Gesetz aufgezeigten Grenzen (§ 20 BAO) zu halten hat. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Dem Gesetzesbegriff Billigkeit ist dabei die Bedeutung berechnete Interessen der Partei, dem Gesetzesbegriff Zweckmäßigkeit die Bedeutung öffentliches Anliegen an der Einbringung der Abgaben mit allen gesetzlich vorgesehenen Mitteln und Möglichkeiten beizumessen.

Da der Abgabenausfall auf ein Verschulden des Haftungspflichtigen zurückzuführen ist, ist den Zweckmäßigkeitsgründen gegenüber den (berechtigten) Parteiinteressen der Vorrang einzuräumen“.

In der dagegen eingebrachten Beschwerde vom 26. September 2014 bekämpfte der Bf die Rechtswidrigkeit des Inhaltes des angefochtenen Haftungsbescheides, da die Haftung nach § 9 eine Ausfallhaftung darstelle und daher einen Abgabeananspruch bei der vertretenen Gesellschaft erfordere.

Der Bf stelle daher unter Bezugnahme auf die am 26. September 2014 eingebrachte Bescheidbeschwerde gemäß § 248 BAO gegen die bezughabenden Umsatzsteuerbescheide für die Zeiträume 2004 bis 2007 den Beschwerdeantrag, den angefochtenen Haftungsbescheid mangels Fehlens eines haftungsgegenständlichen Abgabeananspruches ersatzlos aufzuheben.

Zur Begründung brachte der Bf wie folgt vor:

„Sachverhalt:

Das Finanzamt X XXX XX beabsichtigt aufgrund des vorliegenden Haftungsbescheides vom 11.6.2014 den Bf, als ehemaligen Geschäftsführer der R-GmbH, für die Uneinbringlichkeit von Umsatzsteuerbeträgen im Zeitraum 2004 bis 2007 im Ausmaß von € 21.199,92 zur Haftung heranzuziehen. Dies deshalb, da aufgrund der Feststellungen im Betriebsprüfungsbericht vom 3.4.2013 gemäß Tz. 1 Verkürzungen der Umsätze in den betreffendgegenständlichen Zeiträumen festgestellt wurden und die Abgabenbescheide in weiterer Folge in Rechtskraft erwachsen sind.

Da nun aufgrund des mittlerweile abgeschlossenen Insolvenzverfahrens beim Primärschuldner eine uneinbringliche Abgabenrestschuld in Höhe von € 21.199,92 verblieben ist, soll von der Haftungsbestimmung des § 9 für den Bf als ehemaligen Geschäftsführer der GmbH Gebrauch gemacht werden.

Beweiswürdigung:

Grundsätzliche Voraussetzung für die Inanspruchnahme der Haftung gemäß § 9 BAO ist die objektive Uneinbringlichkeit der betreffenden Abgaben im Zeitpunkt der Inanspruchnahme des Haftenden. Das bedeutet nun jedoch im Umkehrschluss, dass bei Wegfallen des Abgabeananspruches aufgrund einer gleichzeitig eingebrachten

Bescheidbeschwerde gegen die zugrunde liegenden Abgabenansprüche gemäß § 248 BAO auch keine Uneinbringlichkeit im Sinne des § 9 BAO gegeben sein kann, und es in weiterer Folge zu keiner Haftungsinanspruchnahme für den Bf kommen darf bzw. kann.

Abgesehen davon - nachdem es hier um eine wesentliche Vorfrage für die Haftungsinanspruchnahme des Bf in dem Sinne geht, ob überhaupt ein Abgabenanspruch der vertretenen Gesellschafter vorliegt, für den in weiterer Konsequenz der Bf im Falle der Uneinbringlichkeit herangezogen werden könnte - muss zumindest angeregt werden, eine Entscheidung über die eingebrachte Bescheidbeschwerde bis zur Erledigung der Rechtsmittel in den anhängigen Verfahren betreffend Kapitalertragsteuer- bzw. Umsatzsteuerfestsetzung für die Jahre 2004 bis 2007 bzw. 2008 auszusetzen.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 17. Oktober 2014 wies die Abgabenbehörde die Beschwerde als unbegründet ab.

Zur Begründung wurde Folgendes ausgeführt:

„Sachverhalt:

Mit Beschluss des Landesgerichtes XXX vom Da1 wurde über das Vermögen der R-GmbH in XXX, FN Z4, der Konkurs eröffnet (Gz: Z2). Es wurde dabei ein Sanierungsplan angenommen, welcher eine Quote von 21,5 % der Forderungen der Insolvenzgläubiger vorsieht. Dieser wurde auch rechtskräftig bestätigt, weshalb der Konkurs mit Beschluss vom Da2 aufgehoben wurde.

Laut Firmenbuchauszug vom 17. Oktober 2014 waren Sie vom 1992 bis 2008 unbestritten handelsrechtlicher Geschäftsführer der R-GmbH in XXX, also von einer juristischen Person, und daher gemäß § 18 GmbH zu deren Vertretung berufen. Aufgrund der Funktion als zur Vertretung der Gesellschaft nach außen berufenem Organ oblag Ihnen die Wahrnehmung der abgabenrechtlichen Verpflichtungen der Vertretenen.

Mit Haftungsbescheid vom 11. Juni 2014 wurden Sie hinsichtlich der Umsatzsteuer 2004 bis 2007 im Ausmaß von 21.199,92 Euro zur Haftung herangezogen. Dabei wurde die bereits erhaltene Quote in Höhe von 21,5 % bereits berücksichtigt.

Gegen diesen Haftungsbescheid haben Sie am 30. September 2014 Beschwerde erhoben und dabei im Wesentlichen Folgendes vorgebracht:

Die Beschwerde richte sich gegen die Rechtswidrigkeit des Inhaltes des angefochtenen Haftungsbescheides, da die Haftung nach § 9 eine Ausfallhaftung darstelle und daher einen Abgabenanspruch bei der vertretenen Gesellschaft erfordere. Grundsätzliche Voraussetzung für die Inanspruchnahme der Haftung gemäß § 9 BAO sei die objektive Uneinbringlichkeit der betreffenden Abgaben im Zeitpunkt der Inanspruchnahme des Haftenden. Das bedeute nun jedoch im Umkehrschluss, dass bei Wegfallen des Abgabenanspruches aufgrund einer gleichzeitig eingebrachten Bescheidbeschwerde gegen die zugrunde liegenden Abgabenansprüche gemäß § 248 BAO auch keine

Uneinbringlichkeit im Sinne des § 9 BAO gegeben sein könne, und es in weiterer Folge zu keiner Haftungsanspruchnahme für Sie kommen dürfe bzw. könne.

Rechtliche Würdigung:

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.

Nach § 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 für die Entrichtung der Abgaben aus den Mitteln, die sie verwalten, Sorge zu tragen.

Im Beschwerdefall ist die Stellung des Beschwerdeführers als ehemaliger Geschäftsführer der GmbH und die Uneinbringlichkeit der Abgaben bei der GmbH unbestritten.

Im gegenständlichen Fall haben Sie gleichzeitig mit der Beschwerde gegen den Haftungsbescheid auch eine Beschwerde gegen die Umsatzsteuerbescheide 2004 bis 2007 eingebracht.

Der nach Abgabenvorschriften Haftungspflichtige kann gemäß § 248 BAO unbeschadet der Einbringung einer Berufung gegen seine Heranziehung zur Haftung (Haftungsbescheid, § 224 Abs. 1) innerhalb der für die Einbringung der Berufung gegen den Haftungsbescheid offenstehenden Frist auch gegen den Bescheid über den Abgabeananspruch berufen (vgl. VwGH 18.3.2013, 2012/16/0049).

Nach der Rechtsprechung hat die Berufungsbehörde, wenn ein zur Haftung Herangezogener sowohl gegen die Geltendmachung der Haftung als auch gemäß § 248 BAO gegen den Bescheid über den Abgabeananspruch beruft, zunächst nur über die die Berufung gegen die Geltendmachung der Haftung zu entscheiden, weil sich erst aus dieser Entscheidung ergibt, ob eine Legitimation zur Berufung gegen den Abgabeananspruch überhaupt besteht (VwGH 25.6.1990, 89/15/67).

Einwendungen gegen die Richtigkeit der Abgabenfestsetzung sind in einem gemäß § 248 BAO durchzuführenden Abgabenverfahren und nicht im Haftungsverfahren geltend zu machen (vgl. VwGH 29.09.2011, 2011/16/0085).

Vor dem Hintergrund dieser Rechtslage gehen jene Ausführungen in der Beschwerde ins Leere, welche sich nur gegen die Richtigkeit der Abgabenfestsetzung richten und das Ergebnis der bei der GmbH durchgeführten Betriebsprüfung. Eine in diesem Zusammenhang behauptete Rechtswidrigkeit des Inhaltes des angefochtenen Haftungsbescheides kann vom ho. Finanzamt in keiner Weise erblickt werden.

Hinsichtlich der im Haftungsbescheid geltend gemachten Umsatzsteuer ist Folgendes auszuführen:

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist es Aufgabe des Geschäftsführers einer Kapitalgesellschaft darzutun, weshalb er nicht für die Entrichtung der Abgaben der Gesellschaft Sorge tragen haben könne. Kann der Geschäftsführer diesen Nachweis nicht erbringen, darf die Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung annehmen. Hat der Geschäftsführer schuldhaft seine Pflicht verletzt, für die Abgabentrichtung aus den Mitteln der Gesellschaft zu sorgen, so darf die Abgabenbehörde auch davon ausgehen, dass die Pflichtverletzung Ursache für die Uneinbringlichkeit war.

Allerdings haftet der Vertreter nicht für sämtliche Abgabenschulden des Vertretenen in voller Höhe, sondern - was aus dem Wort insoweit in § 9 BAO eindeutig hervorgeht - nur in dem Umfang, in dem eine Kausalität zwischen der (schuldhaften) Pflichtverletzung des Vertreters und dem Entgang der Abgaben besteht. Reichten somit die liquiden Mittel nicht zur Begleichung sämtlicher Schulden und haftet der Vertreter nur deswegen, weil er die Abgabeforderungen 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 Geschäftsführer haftet dann nur für die Differenz zwischen dem tatsächlich entrichteten Betrag und dem Betrag, der bei anteilmäßiger Befriedigung der Forderungen an die Abgabenbehörde anzuführen gewesen wäre.

Dem Vertreter obliegt somit 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 (VwGH 16.9.2003, 2003/14/0040).

Tritt der Vertreter diesen Nachweis nicht an oder gelingt der Nachweis der Gläubigergleichbehandlung nicht, dann kann ihm die uneinbringliche Abgabe allerdings zur Gänze vorgeschrieben werden (zB VwGH 27.9.2000, 95/14/0056; VwGH 29.3.2001, 2000/14/0149).

Sie haben weder im Vorhalteverfahren noch im Beschwerdeverfahren einen solchen Gläubigernachweis erbracht, weshalb Ihre Inanspruchnahme als Haftungspflichtiger für die Abgabenschuldigkeiten der R-GmbH in XXX zu Recht erfolgte.

Es war spruchgemäß zu entscheiden“.

Mit Eingabe vom 19. November 2014 beantragte der Bf gemäß § 264 Abs. 1 BAO die Beschwerde vom 26. September 2014 gegen den Haftungsbescheid vom 11. Juni 2014 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorzulegen.

Betreffend die Beschwerdegründe verwies der Bf auf die Ausführungen in der zugrunde liegenden Beschwerde und führte ergänzend wie folgt aus:

„Die Haftung gemäß § 9 BAO setzt voraus, dass der zugrunde liegende Abgabenanspruch uneinbringlich ist, eine Pflichtverletzung des Vertreters gemäß § 80 BAO vorliegt, ein

Verschulden des Vertreters vorhanden ist und eine Kausalität zwischen Pflichtverletzung und der Uneinbringlichkeit des Abgabenanspruches besteht.

Im vorliegenden Fall wird der Bf für den bei der vertretenen R-GmbH uneinbringlich gewordenen Abgabenanspruch betreffend Umsatzsteuer für die Zeiträume 2004 bis 2007 in Höhe von insgesamt € 21.199,92 als Haftender gemäß § 9 BAO in Anspruch genommen.

Dazu ist eingangs auszuführen, dass gegen die bezughabenden Umsatzsteuerbescheide für den Zeitraum 2004 bis 2007 das Rechtsmittel der Beschwerde am 26.9.2014 eingebracht wurde.

Sollte sich daher im oben zitierten Beschwerdeverfahren ergeben, dass der dem Haftungsbescheid zugrunde liegende Abgabenanspruch tatsächlich dem Grunde und der Höhe nach zu Recht besteht, kann es erst in diesem Zeitpunkt zu einer Haftung gemäß § 9 BAO kommen, nachdem diese Bestimmung als sogenannte Ausfallhaftung konzipiert ist und Voraussetzung für die Haftungsinanspruchnahme stets die objektive Uneinbringlichkeit der betreffenden Abgaben im Zeitpunkt der Inanspruchnahme des Haftenden ist. Erst dann kann auch über die zusätzlichen Voraussetzungen der Pflichtverletzung und des Verschuldens des Vertreters abgesprochen werden.

Letztendlich wird jedoch die Haftungsinanspruchnahme aufgrund des fehlenden Kausalitätszusammenhanges zwischen der angeblichen Pflichtverletzung des Bf als damaliger Geschäftsführer der R-GmbH und der danach eingetretenen Uneinbringlichkeit des Abgabenanspruches zu verneinen sein. Dieser Umstand wurde bereits im vorgelagerten Vorhalteverfahren ins Treffen geführt, von der bescheiderlassenden Behörde jedoch im bezughabenden Haftungsbescheid nicht gewürdigt.

Selbst bei einer unterstellten Verletzung von abgabenrechtlichen Pflichten des Bf, nämlich die Umsatzsteuer in den Jahren 2004 bis 2007 nicht an das Finanzamt gemeldet bzw. bezahlt zu haben, kann im vorliegenden Fall davon ausgegangen werden, dass bei unveränderter und aufrechter Betriebsfortführung durch die neuen Eigentümer bzw. den neuen Geschäftsführer der Ro XXX ab Juni 2008, Herrn CS, die Bezahlung des Abgabenanspruches möglich gewesen wäre. Erst durch die - wie sich nun bereits im strafrechtlichen Verfahren gegen Herrn S herausgestellt hat - rechtswidrige Veräußerung der wesentlichen Betriebsmittel der R-GmbH (die Ro selbst) ist es mangels Betriebsbereitschaft zur Einleitung des Insolvenzverfahrens mit gleichzeitiger Beendigung des Betriebes und Festlegung einer Insolvenz im Ausmaß von 21,5 % gekommen. Erst durch diese Maßnahme des neuen Geschäftsführers, Herrn S, wäre es bei Vorliegen eines rechtskräftigen Abgabenanspruches daher zur Uneinbringlichkeit der Umsatzsteuer für die Jahre 2004 bis 2007 gekommen.

Eine unterstellte theoretische Pflichtverletzung meines Mandanten für sich alleine gesehen hätte daher nie zu einer Uneinbringlichkeit des Abgabenanspruches geführt.

Die Geltendmachung der Haftung liegt weiters im Ermessen der Abgabenbehörde, dass sich innerhalb der vom Gesetz aufgezeigten Grenzen § 20 BAO zu halten hat.

Im vorliegenden Fall wurde die Ermessensübung der Abgabenbehörde zu Lasten des Bf dahingehend begründet, dass der Abgabenausfall auf ein Verschulden des Haftungspflichtigen zurückzuführen ist, weswegen den Zweckmäßigkeitsgründen gegenüber den Parteiinteressen der Vorrang einzuräumen ist. Dabei wird jedoch übersehen, dass erst durch die rechtswidrige Veräußerung der Ro durch den neuen Geschäftsführer Herrn S die im Falle eines Vorliegens eines Abgabeananspruches eingetretene Uneinbringlichkeit herbeigeführt worden ist und dadurch erst die Konnexität zwischen Pflichtverletzung und Uneinbringlichkeit eintritt. Insofern wäre eine Haftungsinanspruchnahme beim neuen Geschäftsführer der R-GmbH angezeigt und rechtsrichtig.

Der Bf beantrage daher die stattgebende Erledigung der Beschwerde.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

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.

Unbestritten ist, dass dem Bf als selbstständig vertretungsbefugtem Geschäftsführer der Abgabepflichtigen laut Eintragung im Firmenbuch von 1. Mai 1992 bis 8. Juni 2008 die Erfüllung der abgabenrechtlichen Pflichten der Gesellschaft oblag.

Die Uneinbringlichkeit der Abgabeforderungen bei der GmbH stand mit Aufhebung des Konkurses nach rechtskräftiger Bestätigung des angenommenen Sanierungsplans, welcher eine Quote von 21,5 % der Forderungen der Insolvenzgläubiger vorsieht, mit Beschluss des Landesgerichtes XXX vom Da2 fest, da nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 22.9.1999, 96/15/0049) nach Abschluss eines (Zwangs-)Ausgleichs - mangels gegenteiliger Anhaltspunkte – anzunehmen ist, dass der in der Ausgleichsquote nicht mehr Deckung findende Teil der Abgabeforderung uneinbringlich sein wird.

Der (Zwangs-)Ausgleich des Primärschuldners stellt auch keinen Grund für die Befreiung des Haftungspflichtigen dar, weil die Haftung nur insofern akzessorisch ist, als sie das Bestehen des Abgabeanpruchs zur Zeit der Verwirklichung des die Haftung auslösenden Sachverhalts voraussetzt (VwGH 22.9.1999, 96/15/0049).

Entsprechend der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (Erkenntnis vom 19. November 1998, 97/15/0115) ist es im Falle der Uneinbringlichkeit der Abgaben bei der Gesellschaft Sache des Geschäftsführers darzutun, weshalb er nicht Sorge getragen hat, dass die Gesellschaft die anfallenden Abgaben rechtzeitig entrichtet hat,

widrigenfalls die Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung annehmen darf. In der Regel wird nämlich nur der Geschäftsführer jenen ausreichenden Einblick in die Gebarung der GmbH haben, der ihm entsprechende Behauptungen und Nachweise ermöglicht.

Hatte der Geschäftsführer Gesellschaftsmittel zur Verfügung, die zur Befriedigung sämtlicher Schulden der Gesellschaft nicht ausreichten, so ist er nur dann haftungsfrei, wenn er im Verwaltungsverfahren nachweist, dass er die vorhandenen Mittel zur anteiligen Befriedigung aller Verbindlichkeiten verwendet und somit die Abgabenschulden nicht schlechter behandelt hat. Wenn die Behauptung und Nachweisung des Ausmaßes der quantitativen Unzulänglichkeit der in den Fälligkeitszeitpunkten der Abgaben zur Verfügung stehenden Mittel im Verwaltungsverfahren unterlassen wird, kommt eine Beschränkung der Haftung bloß auf einen Teil der uneinbringlichen Abgabenschulden nicht in Betracht.

Dass für die Entrichtung der haftungsgegenständlichen Abgaben keine Mittel zur Verfügung gestanden wären, wurde vom Bf nicht behauptet.

Vielmehr führte der Bf in diesem Zusammenhang lediglich aus, dass davon ausgegangen werden könne, dass bei unveränderter und aufrechter Betriebsfortführung durch die neuen Eigentümer bzw. den neuen Geschäftsführer der Ro XXX ab Juni 2008, Herrn CS, die Bezahlung des Abgabenanspruches möglich gewesen wäre.

Bestätigt wird das Vorhandensein von Mittel für die Entrichtung der haftungsgegenständlichen Abgaben durch die laut Kontoabfrage ab Fälligkeit der Umsatzsteuer bis zum Ausscheiden des Bf als Geschäftsführer auf das Abgabenkonto der Primärschuldnerin geleisteten Zahlungen (etwa 15. Februar 2008: € 437,00, 15. Mai 2008: € 1.744,31, 27. Mai 2008: € 340,63).

Auch nach der Aktenlage bestehen somit keine deutlichen Anhaltspunkte für das Fehlen der Mittel zur Abgabentrachtung, zumal nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 28.5.2008, 2006/15/0322) die Tatsache der teilweisen Abgabentrachtung auf das Vorhandensein liquider Mittel schließen lässt.

Der Bf hat ungeachtet des Vorhaltes vom 28. April 2014 keinen Nachweis über die Höhe der liquiden Mittel und deren Verwendung erbracht, daher kommt hinsichtlich dieser Abgaben eine Beschränkung der Haftung bloß auf einen Teil der verbleibenden Abgabenschulden nicht in Betracht.

Der Bestreitung des Abgabenanspruches ist zu erwidern, dass dem Haftungsbescheid Abgabenbescheide vorangegangen sind, sodass es der Behörde nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 24.2.1999, 98/13/0144) im Verfahren über die Heranziehung des Bf zur Haftung verwehrt ist, die Richtigkeit der Abgabenfestsetzung als Vorfrage zu beurteilen.

Der Bf hat neben der Einbringung einer Beschwerde gegen seine Heranziehung zur Haftung ohnehin gemäß § 248 BAO innerhalb der für die Einbringung der Beschwerde

gegen den Haftungsbescheid offen stehenden Frist am 26. September 2014 eine Beschwerde gegen die bezughabenden Umsatzsteuerbescheide für den Zeitraum 2004 bis 2007 eingebracht.

Wird neben einer Beschwerde gegen den Haftungsbescheid auch eine Beschwerde gegen den Abgabensanspruch erhoben, so ist zunächst über die Beschwerde gegen den Haftungsbescheid zu entscheiden, weil von dieser Erledigung die Rechtsmittelbefugnis gegen den Bescheid über den Abgabensanspruch abhängt. Die Voraussetzungen für eine Verbindung der beiden Beschwerden zu einem gemeinsamen Verfahren (§ 277 BAO) liegen in einem solchen Fall nicht vor (vgl. VwGH 10.9.1987, 86/13/0148).

Auch der Hinweis auf allfällige Pflichtverletzungen des nachfolgenden Geschäftsführers vermag an der Haftung des Bf nichts zu ändern, da der Umstand, dass allenfalls auch einem nachfolgenden Geschäftsführer die Nichtentrichtung der Abgaben als schuldhafte Pflichtverletzung anzulasten ist, nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 24.9.2008, 2007/15/0282) an der Erfüllung des Haftungstatbestandes durch den Bf nichts ändert.

Ein Verschulden des nachfolgenden Geschäftsführers am Eintritt der Zahlungsunfähigkeit der Gesellschaft ist für die abgabenrechtliche Haftung ohnehin nicht von Bedeutung (VwGH 22.9.1999, 96/15/0049).

Die Meinung des Bf, dass die Haftungsinanspruchnahme aufgrund des fehlenden Kausalitätszusammenhanges zwischen der angeblichen Pflichtverletzung des Bf als damaliger Geschäftsführer der R-GmbH und der danach eingetretenen Uneinbringlichkeit des Abgabensanspruches zu verneinen sei, da erst durch die rechtswidrige Veräußerung der Ro durch den neuen Geschäftsführer Herrn S die im Falle eines Vorliegens eines Abgabensanspruches eingetretene Uneinbringlichkeit herbeigeführt worden sei und dadurch erst die Konnexität zwischen Pflichtverletzung und Uneinbringlichkeit eintrete, ist zu entgegnen, dass infolge der schuldhaften Pflichtverletzung durch den Bf die Abgabenbehörde nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 30.5.1989, 89/14/0044) hinsichtlich der verbleibenden Abgaben auch davon ausgehen konnte, dass die Pflichtverletzung Ursache für die Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben war.

Bei Hinzudenken des gebotenen Verhaltens (ordnungsgemäße Berechnung und Abführung der Abgaben) bei der Kausalitätsprüfung wäre der Abgabenausfall auch nicht eingetreten.

Schon aufgrund des Vorliegens der Kausalität der Pflichtverletzung des Bf für die Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben erweist sich die Rüge, dass bei der Ermessenübung übersehen werde, dass erst durch die rechtswidrige Veräußerung der Ro durch Herrn S die Uneinbringlichkeit herbeigeführt worden sei, als unzutreffend.

Ob eine Haftungsinanspruchnahme beim neuen Geschäftsführer der R-GmbH angezeigt und rechtsrichtig wäre, ist nicht Gegenstand des Verfahrens. Außerdem wurde laut Aktenlage eine Haftungsinanspruchnahme des CS geprüft und laut Aktenvermerk

28. April 2014 vom Haftungsverfahren abgesehen, da auf dessen Abgabenkonto bereits ein uneinbringlicher vollstreckbarer Rückstand von € 106.215,91 aushaftete.

In der Ausübung des Ermessens durch Geltendmachung der Haftung (auch) jenem gegenüber, bei welchem die Einbringlichkeit der Abgabeforderung am ehesten erwartet werden kann, ist ein Ermessensmissbrauch nicht zu erkennen (VwGH 13.4.2005, 2004/13/0027).

Die Ermessensübung hat sich vor allem am Zweck der Norm zu orientieren. Bei der Inanspruchnahme persönlich Haftender ist somit vor allem die Nachrangigkeit der Haftung zu berücksichtigen (vgl. Ritz, BAO⁴ § 20 Tz 8). Laut Firmenbuchauszug war der Bf im haftungsrelevanten Zeitraum einziger Geschäftsführer der Gesellschaft, somit der einzige in Betracht kommende Haftende im Sinne der § 9 Abs. 1 in Verbindung mit §§ 80 ff. BAO, und können diese Abgabenschulden bei der Gesellschaft nicht mehr eingebracht werden. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 14.1.2003, 97/14/0176) ist die Behörde daher in Ausübung des ihr eingeräumten Ermessens nicht rechtswidrig vorgegangen.

Auf Grund des Vorliegens der Voraussetzungen des § 9 Abs. 1 BAO erfolgte somit die Inanspruchnahme des Bf für die laut Kontoabfrage vom 1. September 2016 nach wie vor unberichtigt aushaftenden Abgabenschuldschuldschulden der R-GmbH im Ausmaß von € 21.199,92 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. September 2016