

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Vorsitzenden R1, den Richter R2 und die weiteren Senatsmitglieder L1 und L2, in der Beschwerdesache Bf, vertreten durch Beste & Partner Steuerberatung GmbH, Stubenring 18 Tür 5a, 1010 Wien, über die Beschwerde vom 24. November 2015 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Wien 1/23 vom 6. Oktober 2015, betreffend Haftung gemäß § 9 BAO in der Sitzung am 18. Mai 2017 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung in Anwesenheit des Beschwerdeführers IL und seiner steuerlichen Vertreter CB und GC und in Anwesenheit des Amtsvertreters AV sowie in Beisein der Schriftführerin SF zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

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

Entscheidungsgründe

Mit Haftungsbescheid vom 6. Oktober 2015 nahm die Abgabenbehörde den Beschwerdeführer (Bf) als Geschäftsführer der Firma T-GmbH, Firmenbuchnummer: FN Z1, als Haftungspflichtigen gemäß § 9 BAO i.V.m. § 80 BAO für deren derzeit u.a. noch aushaftenden Abgabenschuldigkeiten im Ausmaß von € 91.875,42 in Anspruch.

Die Haftung wird hinsichtlich folgender Abgabenschuldigkeiten geltend gemacht:

Abgabenart	Zeitraum	Fälligkeitstag	Betrag in Euro
Lohnsteuer	2008	15.01.2009	150,12
Lohnsteuer	2009	15.01.2010	604,26
Lohnsteuer	2010	17.01.2011	1.445,38
Lohnsteuer	2011	16.01.2012	99,16
Lohnsteuer	12/12	15.01.2013	43.056,82
Lohnsteuer	01/13	15.02.2013	46.519,69

Summe			91.875,42
-------	--	--	-----------

Zur Begründung wurde Folgendes ausgeführt:

„Die Geltendmachung der Haftung (§ 224 i.V.m. § 9 Bundesabgabenordnung) gründet sich auf folgende Umstände:

Gemäß § 80 BAO haben die zur Vertretung juristischer Personen berufenen Personen insbesondere dafür zu sorgen, dass die Abgaben aus den Mitteln, die sie verwalten, entrichtet werden; sie sind daher verpflichtet, die Abgaben aus den Mitteln der Gesellschaft zu entrichten.

Der Rückstand besteht infolge Nichtentrichtung der im Zeitraum 15.01.2009 bis 15.02.2013 fällig gewordenen Lohnsteuer-Abgaben. Sie waren im Zeitraum von 03.02.1998 bis dato zum Geschäftsführer der Firma T-GmbH bestellt und daher gemäß § 18 GmbHG zur Vertretung der Gesellschaft berufen.

Zu den im Rückstand enthaltenen bescheidmäßig vorgeschriebenen Abgaben werden Ihnen beiliegend die im Folgenden angeführten, die an die Firma T-GmbH ergangenen Bescheide (Ablichtungen) übermittelt:

Haftungsbescheid gemäß § 82 EStG 1988 für Lohnsteuer 2008-2011 und 01-02/2013 vom 03.04.2013, Bericht gemäß § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung vom 03.04.2013

Mit Beschluss des Gs AZ Z2 vom Da1 wurde das Sanierungsverfahren eröffnet.
Mit Beschluss vom Da2 wurde der Sanierungsplan rechtskräftig bestätigt und das Sanierungsverfahren aufgehoben.

Demgemäß erhalten die Insolvenzgläubiger eine Gesamtquote von 20%. Hinsichtlich der die Sanierungsplanquote übersteigenden Abgabenrückstände (Insolvenzforderungen) ist die Rechtswirkung des § 156 Abs. 1 IO eingetreten. Demnach sind 80 % der o.a. Abgabenforderungen, die im Sanierungsverfahren zu den Konkursforderungen einzuordnen waren, bei der Firma T-GmbH nicht mehr einbringlich.

Die Berechnung der Haftungssumme ist aus folgender Tabelle zu entnehmen:

Abgabenart	Zeitraum	Fälligkeitstag	Betrag	abzügl. 20% Quote
Lohnsteuer	2008	15.01.2009	187,65	150,12
Lohnsteuer	2009	15.01.2010	755,32	604,26
Lohnsteuer	2010	17.01.2011	1.806,72	1.445,38
Lohnsteuer	2011	16.01.2012	123,95	99,16
Lohnsteuer	12/12	15.01.2013	53.821,02	43.056,82
Lohnsteuer	01/13	15.02.2013	58.149,61	46.519,69

Summe			114.844,27	91.875,42
-------	--	--	------------	-----------

Hinsichtlich der Heranziehung für aushaltenden Lohnabgaben ist folgendes festzuhalten:

Gemäß § 78 Abs. 1 EStG 1988 ist der Arbeitgeber verpflichtet, die Lohnsteuer des Arbeitnehmers bei jeder Lohnzahlung einzubehalten. Gemäß § 79 Abs. 1 EStG hat der Arbeitgeber die gesamte Lohnsteuer, die in einem Kalendermonat einzubehalten war, spätestens am 15. Tag nach Ablauf des Kalendermonates in einem Betrag abzuführen.

Nach § 78 Abs. 3 EStG 1988 hat der Arbeitgeber, wenn die zur Verfügung stehenden Mittel nicht zur Zahlung des voll vereinbarten Arbeitslohnes ausreichen, die Lohnsteuer von dem tatsächlich zur Auszahlung gelangenden niedrigeren Betrag zu berechnen und einzubehalten. Wird in einem solchen Fall die Lohnsteuer nicht einbehalten und an das Finanzamt abgeführt, so ist nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes von einer schuldhaften Pflichtverletzung auszugehen (vgl. VwGH vom 18.12.2001, Zl. 2001/15/0187).

Betreffend die Haftungsheranziehung für die rückständigen Lohnsteuerbeträge ist festzuhalten, dass nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes die Lohnsteuer vom Gleichbehandlungsgrundsatz ausgenommen ist. Reichen die einem Vertreter zur Verfügung stehenden Mittel nicht auch für die Entrichtung der auf die ausbezahlten Löhne entfallende Lohnsteuer aus, darf der Geschäftsführer gemäß § 78 Abs. 3 EStG nur einen entsprechend niedrigeren Betrag zur Auszahlung bringen, sodass die davon einbehaltene Lohnsteuer auch abgeführt werden kann. Die Nichtabfuhr von Lohnsteuer, die auf den ausbezahlten Arbeitslohn entfällt, kann nicht mit dem Fehlen ausreichender Mittel gerechtfertigt werden. Hätte der Geschäftsführer die Lohnsteuer bei der Ausbezahlung der Löhne einbehalten bzw. im Sinne des § 78 Abs. 3 EStG entsprechend niedrigere Löhne zur Auszahlung gebracht, wäre der Abgabenausfall nicht eingetreten.

Wird dagegen die auf ausbezahlte Löhne entfallende Lohnsteuer nicht einbehalten und an das Finanzamt abgeführt, ist nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes - ungeachtet der wirtschaftlichen Schwierigkeiten des Primärschuldners - von einer schuldhaften Pflichtverletzung des Geschäftsführers auszugehen. Die Verpflichtung eines Vertreters nach § 80 BAO geht hinsichtlich der Lohnsteuer über das Gebot der gleichmäßigen Behandlung aller Schulden (bzw. aller Gläubiger) hinaus (z.B. VwGH 25.2.2003, 97/14/0164; weitere Judikaturnachweise bei Ritz, BAO, § 9 Tz 11).

Die im Rahmen des § 224 BAO zu treffende Ermessensentscheidung iSd. § 20 BAO ist innerhalb der vom Gesetzgeber gezogenen Grenze nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommender Umstände zu treffen. Wesentliches Ermessenskriterium ist die Vermeidung eines endgültigen Abgabenausfalls.

Die Geltendmachung der Haftung stellt im vorliegenden Fall die letzte Möglichkeit zur Durchsetzung des Abgabeananspruches dar, zumal der haftungsgegenständliche

Rückstand bei der Primärschuldnerin aufgrund der Rechtswirkung des Zwangsausgleichs nicht mehr eingebracht werden kann. Aus dem auf die Hereinbringung der Abgabenschuld beim Haftenden gerichteten Besicherungszweck der Haftungsnorm folgt, dass die Geltendmachung der Haftung in der Regel ermessenskonform ist, wenn die betreffende Abgabe beim Primärschuldner uneinbringlich ist (vgl. VwGH vom 25.6.1990, 89/15/0067). Letzteres steht hier fest.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.“

Dagegen erhob der Bf durch seinen Vertreter mit Eingabe vom 24. November 2015 rechtzeitig das Rechtsmittel der Beschwerde mit folgender Begründung:

„Unser Mandant ist Geschäftsführer der T-GmbH (in der Folge T-GmbH).

Über das Vermögen dieser Gesellschaft wurde mit Beschluss des Gs vom Da1 das Sanierungsverfahren ohne Eigenverwaltung eröffnet. Der Sanierungsplan wurde zwischenzeitig mit einer Quote von 20% plus einer „Superquote“ rechtskräftig bestätigt und erfüllt.

Nunmehr wurde unser Mandant nach Erfüllung des Sanierungsplans mittels Bescheid gem. § 224 BAO zur Haftung herangezogen. Dieser Bescheid und das diesem Bescheid vorangegangene Verfahren weisen folgende Mängel auf:

Parteiengehör

Dem Haftungsbescheid ging keinerlei Korrespondenz zuvor, unserem Mandanten wurde keine Möglichkeit gegeben, den Verlauf, das Ausmaß seines Verschuldens sowie seine persönlichen Einkommens- und Vermögensverhältnisse darzulegen. Dies ist auch der Grund, weswegen der Bescheid nur mangelhaft sein kann - wie in den einzelnen Punkten beschrieben ist.

Ermessensübung

Die Inanspruchnahme der unter § 9 BAO angeführten Personen als Haftende ist eine Frage des Ermessens. Im Rahmen der Ermessensübung sind alle in Betracht kommenden Umstände zu würdigen. Die Ermessensentscheidung ist im Sinne von Billigkeit und Zweckmäßigkeit zu fällen.

Gegenständlicher Bescheid ist mit einer unbilligen Härte belastet.

Die T-GmbH hatte mit wirtschaftlichen Problemen zu kämpfen, weshalb sie in die Lage kam, ein Sanierungsverfahren beantragen zu müssen. Im Vorfeld dieses Verfahrens konnte sie regelmäßig sämtlichen Verpflichtungen korrekt, zeitgerecht und vollständig nachkommen.

Erstmalig stand der Geschäftsführer am 15.1.2013 vor dem Problem, dass die Nettobezüge bereits vollständig ausbezahlt waren und nunmehr fällig gewordene Lohnsteuer nicht ausbezahlt werden konnte.

Die Probleme traten aufgrund externer Umstände kurzfristig auf. Grund dafür war, dass hohe Außenstände in dem Sektor Montage vom Kunden S (Außenstand ca. € 225.000,00) nicht fristgerecht bezahlt wurden.

Nach Mahnungen und Vorkorrespondenz fand am 15.01.2013 ein Gespräch mit der Geschäftsführung der Fa. S M, Hrn. N (Projektleiter) und Hrn. A (kaufmännischer Leiter) in W statt, welches in der Zusage einer hohen Teilzahlung endete. Entgegen der darin erlangten Zahlungszusicherung erfolgte keine Überweisung, was letztlich auch zur Insolvenz führte.

Bereits für den Folgemonat 1/2013 wurde nur noch ein Bruchteil der Nettobezüge ausbezahlt und ungesäumt das Sanierungsverfahren beantragt.

Es ist zutreffend, dass im Fall von Abfuhrabgaben, wie hier die Lohnsteuer, andere und zwar strengere Haftungskriterien gelten. Allerdings ist nicht zu übersehen, dass es sich um den erstmaligen Fall der Unterdeckung handelte, dass die Bezüge zu kürzen gewesen wären - dies aber zu einem Zeitpunkt, zu dem die Nettobezüge bereits ausbezahlt gewesen waren (teilweise aufgrund kollektivvertraglicher Pflichten). Und hierdurch die Einhaltung der gesetzlich auferlegten Pflicht nur mit Verletzung einer anderen Verpflichtung möglich gewesen wäre. Eine erhöhte Vorsicht aufgrund bereits regelmäßiger und/oder andauernder Liquiditätsunterdeckungen war nicht gegeben.

Für den vorliegenden Fall, in dem die erstmaligen Unmöglichkeit der vollständigen Auszahlung von Nettolöhnen und Lohnsteuern in dem Zeitpunkt auftritt, in dem die Auszahlung der Nettobezüge bereits erfolgt war und der dann in weiterer Folge zur Haftungsinanspruchnahme führt, ist die vollständige Inanspruchnahme des Geschäftsführers eine unbillige Härte.

Unser Mandant konnte zum Zeitpunkt der Auszahlung der Nettobezüge die entsprechende Unterdeckung noch nicht erkennen, die Bezüge waren fällig und zum späteren und erstmaligen Zeitpunkt der Unterdeckung in Bezug auf die Lohnsteuer konnte dies nicht mehr korrigiert werden.

Wie oben beschrieben, war es unserem Mandanten nicht möglich, diesen Sachverhalt im Verfahren der Abgabenbehörde zur Kenntnis zu bringen, da er in keinsten Weise über Vorbereitungen zur Erlassung eines Haftungsbescheides informiert wurde geschweige denn zur Rechtfertigung bzw. Stellungnahme eingeladen wurde.

Auch nach der Aufhebung des Insolvenzverfahrens hat die Firma T-GmbH unter Leitung des IL wieder alle Abgaben rechtzeitig und vollständig beglichen (rd. € 1,5 Mio.) und konnte rd. 160 Dienstnehmer im Durchschnitt halten - dies sei der Vollständigkeit halber erwähnt.

Weiters ist der vorliegende Bescheid nicht im öffentlichen Interesse, also nicht zweckmäßig.

Die Abgabenbehörde hat es wie oben beschrieben, unterlassen das Parteiengehör zu wahren. Unser Mandant hat als Gesellschafter und Geschäftsführer der T-GmbH auch

persönlich Abstriche hinnehmen müssen bzw. Mittel zur Sanierung beisteuern müssen. Das Unternehmen konnte durch den Einsatz unseres Mandanten mittlerweile saniert werden, der Sanierungsplan ist erfüllt.

Für die Frage der Zweckmäßigkeit ist zu überprüfen, ob die festgesetzte Haftung auch einbringlich gemacht werden kann (vgl. Ritz, BAO, § 20 Rz 9). Unser Mandant bezieht derzeit noch ein Arbeitseinkommen, ist allerdings zum Pensionsantritt berechtigt, was aller Voraussicht nach auch kurzfristig erfolgen wird.

Seine Pensionseinkünfte werden sich netto belaufen auf € 1.900,00. Der hieraus exekutierbare Betrag beläuft sich auf rd. € 580,00.

Die vollständige Bedienung der Haftung - ohne Zinsen - würde somit zumindest 13 Jahre ohne jeglichen Ansatz von Zinsen dauern - unser Mandant ist 62 Jahre alt.

Über sonstiges Vermögen verfügt unser Mandant nicht.

Es handelt sich somit um genau den beispielhaft für unzumutbare Bescheide in der Literatur angeführten Haftungsbescheid bei Uneinbringlichkeit der Abgabenschuld beim Haftungspflichtigen (vgl. Ritz, BAO, § 20 Rz 9).

Keine Haftung für nicht entstandene Abgaben

Gegenständlicher Haftungsbescheid ist auch mit inhaltlichen Mängeln der Sache nach belastet.

Die Lohnsteuer entsteht nur und insoweit Nettolöhne und -gehälter auch tatsächlich ausbezahlt wurden.

Die Bezüge für 1/2013 wurden aufgrund der Knappheit der Mittel nur noch eingeschränkt ausbezahlt, da ja in diesem Zeitraum die Zahlungsunfähigkeit eingestanden werden musste und letztlich auch Insolvenz angemeldet wurde.

Tatsächlich wurden 25,5% der Nettobezüge des Lohnzahlungszeitraums 1/2013 ausbezahlt, die restlichen Bezüge wurden im Rahmen der Insolvenz von der IEF Service GmbH (Insolvenzfonds) ausbezahlt. Die Lohnsteuer entstand somit lediglich im Ausmaß von 25,5% der lt. Lohnverrechnung errechneten gesamten Lohnsteuer. Warum dies im Rahmen der durchgeführten Lohnsteuerprüfung nicht aufgefallen ist, ist höchst bedenklich. Im Rahmen des Insolvenzverfahrens macht dies keinen Unterschied, da die Lohnsteuer für nicht ausbezahlte Bezüge ansonsten als bedingte Forderung anzumelden und anzuerkennen gewesen wäre - was die gleichen Folgen gehabt hätte.

Dementsprechend ist die Haftung für die Lohnsteuer 1/2013 - abgesehen von den angeführten Mängeln der Ermessensübung - um 74,5% zu kürzen.

Als Nachweis legen wir exemplarisch die Bescheide der IEF von Dienstnehmern (Lohnempfänger) bei, aus denen sich ergibt, dass für die Löhne ausnahmslos keine Auszahlungen für den Lohnzahlungszeitraum 1/2013 mehr erfolgt sind. Zusätzlich könnten alle Forderungsanmeldungen beigebracht werden, wenn dies nicht glaubwürdig ist. Die

amtsinterne Rücksprache mit dem zuständigen Lohnabgabenprüfer kann den Sachverhalt aber nur bestätigen.

Sonstige inhaltliche Sachverhalte aus der Lohnabgabenprüfung können zum jetzigen Zeitpunkt nur noch sehr schwer nachvollzogen werden.

Abschließend ersuchen wir daher um Aufhebung des bezeichneten Bescheides, gegebenenfalls Erlass eines den Sachverhalt korrekt abbildenden und im Rahmen des Ermessens alle Umstände würdigenden Bescheides.“

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 9. Juni 2016 wies die Abgabenbehörde die Beschwerde als unbegründet ab und führte zur Begründung wie folgt aus:

„Über das Vermögen der Firma T-GmbH (FN Z1) wurde mit Beschluss des Gs vom Da1 das Sanierungsverfahren eröffnet. Der Sanierungsplan wurde mit Beschluss vom Da2 rechtskräftig bestätigt; die Quote beträgt 20%. Hinsichtlich dieses von der Gesamtquote umfassten Betrages ist die Rechtsfolge des § 156/2 IO eingetreten.

Die restlichen der vom Insolvenzverfahren umfassten Beträge sind indes als uneinbringlich anzusehen. Dies betrifft auch die Lohnsteuer 2008 bis 2011, Dezember 2012 sowie Jänner 2013 mit den Fälligkeiten 15.1.2009 bis 15.2.2013, wie im beschwerdegegenständlichen Haftungsbescheid aufgelistet. Nach Abzug der Quote ergibt sich ein verbleibender Abgabenrückstand in Höhe von € 91.875,42, für den der nunmehrige Beschwerdeführer mittels Haftungsbescheid vom 6.10.2015 zur Haftung gemäß §§ 9, 80 BAO zur Haftung herangezogen wurde.

In diesem Zusammenhang wird ausdrücklich angemerkt, dass die Verschreibungen an Lohnsteuer auf Grund der mit Bericht vom 3.4.2013 abgeschlossenen Prüfungen erfolgten. Mit selben Tag erfolgte auch die bescheidmäßige Verschreibung der lohnabhängigen Abgaben.

Gegen den Haftungsbescheid wurde mit Eingabe vom 24.11.2015 das Rechtsmittel der Beschwerde erhoben. Eingewendet wurde u.a. mangelndes Parteigehör, unrichtige Ermessensübung, unbillige Härte, mangelnde Zweckmäßigkeit, kein bzw. nur geringfügiges Verschulden. Hinsichtlich des Monats Jänner 2013 wurde behauptet, dass lediglich etwa ein Viertel der Nettolöhne und -gehälter ausbezahlt worden seien; den Rest habe der Insolvenzfonds berappt. Deswegen dürften die lohnabhängigen Abgaben für diesen Zeitraum auch nur im Ausmaß von 25,5% geltend gemacht werden.

Ein Rechtsmittel gegen die bescheidmäßige Verschreibung der Lohnsteuer (bei der Primärschuldnerin) wurde nicht erhoben.

Gemäß § 80 Abs. 1 BAO haben die zur Vertretung juristischer Personen berufenen 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.

Aus den Bestimmungen der §§ 9 Abs. 1 und 80 Abs. 1 BAO ergibt sich, dass der Geschäftsführer einer GmbH respektive der Vorstand einer Aktiengesellschaft für

die diese Gesellschaft treffenden Abgaben insoweit haftet, als die Abgaben infolge schuldhafter Verletzung der ihm als Geschäftsführer bzw. Vorstand auferlegten Pflichten nicht eingebracht werden können. Dabei ist es Sache des Geschäftsführers/Vorstandes darzutun, weshalb er nicht Sorge dafür tragen konnte, dass die Gesellschaft die anfallenden Abgaben rechtzeitig entrichtet hat, ansonsten von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung angenommen werden darf (VwGH 15.1.1979, 2520/78, ÖStZB 208; 5.3.1979, 2645/78, ÖStZB 270; 10.6.1980, 535/80, ÖStZB 1981, 89; 13.9.1988, 87/14/0148, ÖStZB 1989, 140; 30.5.1989, 89/14/0043, ÖStZB 1990, 22; 21.12.1989, 84/17/0006).

Gemäß § 248 BAO kann der nach Abgabenvorschriften Haftungspflichtige unbeschadet der Einbringung einer Beschwerde gegen seine Heranziehung zur Haftung (Haftungsbescheid, § 224 Abs. 1) innerhalb der für die Einbringung der Beschwerde gegen den Haftungsbescheid offen stehenden Frist auch gegen den Abgabeananspruch (Abgabenbescheid, § 198) mittels Beschwerde die Rechte geltend machen, die dem Abgabepflichtigen zustehen.

Die Beschwerde eines Haftungspflichtigen gegen die Heranziehung zur Haftung einerseits und gegen den Abgabeananspruch andererseits muss zwar nicht in zwei gesonderten Schriftsätzen erfolgen. Dennoch kann daraus nicht geschlossen werden, dass über beide Beschwerden in einem einheitlichen Rechtsmittelverfahren abzusprechen ist.

Vielmehr ist zunächst über die Beschwerde gegen den Haftungsbescheid zu entscheiden, weil sich erst aus dieser Entscheidung die Legitimation des Beschwerdeführers zur Einbringung einer Beschwerde gegen den Abgabeananspruch ergibt; denn würde der Beschwerde des Haftenden gegen seine Heranziehung zur Haftung stattgegeben, so wäre seine gegen den Abgabeananspruch eingebrachte Beschwerde mangels Aktivlegitimation als unzulässig zurückzuweisen.

Infolgedessen ist Gegenstand des Beschwerdeverfahrens gegen den Haftungsbescheid einzig und allein die Frage, ob der Beschwerdeführer zu Recht als Haftender für Abgaben der Gesellschaft herangezogen worden ist oder nicht, nicht jedoch, ob die dieser Gesellschaft vorgeschriebenen Abgaben zu Recht bestehen oder nicht. Einwendungen gegen die Richtigkeit der Abgaben können daher in diesem Verfahren nicht erfolgreich erhoben werden (VwGH 26.1. 1982, 81/14/0083, 81/14/0169, ÖStZB 351; 13.9.1988, 85/14/0161, ÖStZB 1989, 141; 23.5.1990, 89/13/0250; 25.6.1990, 89/15/0067).

Dies ist erst mit der Beschwerde gegen den Abgabenbescheid, welcher an die Primärschuldnerin erlassen worden ist und mit dem im Spruch die Haftung für die Lohnsteuer (gemäß § 82 EStG) abgesprochen wurde, möglich.

So eine Beschwerde ist jedoch nicht aktenkundig. In der Rechtsmittelschrift vom 24.11.2015 wurde ausdrücklich ein Haftungsbescheid gemäß § 224 BAO angesprochen, der zudem an den nunmehrigen Beschwerdeführer gerichtet war. Auch in sonstigen Eingaben ist von einem Rechtsmittel gegen die Grundlagenbescheide nicht die Rede.

Der Antragsteller hat es somit versäumt, auch die dem Haftungsverfahren zu Grunde liegenden Haftungsbescheide gemäß § 82 EStG zu bekämpfen. Es ist ihm somit verwehrt, gegen die Höhe der Abgabennachforderungen Einwendungen zu erheben. Dies kann in einem Rechtsmittelverfahren, das sich lediglich mit der Geltendmachung der Geschäftsführerhaftung befasst, nicht mehr nachgeholt werden.

Hinsichtlich der Lohnsteuer ist in Zusammenhang mit dem Begriff Haftung aber auch auf die Bestimmung des § 78 EStG hinzuweisen. Demnach hat der Arbeitgeber bei jeder Lohnzahlung die auf den auszuzahlenden (Brutto)-Betrag entfallende Lohnsteuer zu berechnen, diese einzubehalten und an die Abgabenbehörde abzuführen. Sollten die zur Verfügung stehenden Mittel nicht ausreichen um sowohl die den Dienstnehmern zustehenden vollen Nettobeträge als auch die entsprechende volle Lohnsteuer auszuschütten, so ist folgendermaßen vorzugehen: Die tatsächlich für Lohnzahlungen zur Verfügung stehenden Mittel sind als Bruttobeträge zu betrachten, die dann entsprechend den gesetzlichen Regelungen in Netto-Beträge und Lohnsteuer aufzuteilen sind. Gegebenenfalls ist nur ein geringerer Betrag tatsächlich auszuzahlen. Die auf den geringeren Betrag entfallende Lohnsteuer ist jedoch in voller Höhe zu berechnen, einzubehalten und abzuführen. Diese Regelung ist durch die Bestimmung des § 78 Abs 3 EStG ausdrücklich so normiert. Demnach ist die Lohnsteuer von der Anwendung des Gleichbehandlungsgrundsatzes prinzipiell ausgeschlossen.

Damit ist zur inhaltlichen Richtigkeit des angefochtenen Haftungsbescheides Folgendes zusammenzufassen: Der Rückstand in Höhe von € 91.875,42 haftet auch heute noch zur Gänze unberichtigt aus. Er beruht auf der bescheidmäßigen und auch rechtskräftig gewordenen Vorschreibung lohnabhängiger Abgaben.

Das Verschulden des nun zur Haftung herangezogenen Geschäftsführers besteht darin, die auf die ausgezahlten Löhne und Gehälter entfallende nicht gleichzeitig mit der Auszahlung an die Lohnabhängigen einbehalten und an das Finanzamt abgeführt zu haben.

Der Einwand, es sei im Zeitpunkt der Auszahlung der Netto-Gehälter noch nicht absehbar gewesen, dass bei Fälligkeit der lohnabhängigen Abgaben nicht mehr genügend Mittel zu deren Entrichtung vorhanden gewesen wären, erscheint der Abgabenbehörde als nicht zielführend. Die Sorgfaltspflichten eines ordentlichen Kaufmannes hätten es nämlich erforderlich gemacht, notfalls (und vorerst) nur so stark verminderte Lohnzahlungen zu tätigen, dass genügend Bares für die sofortige Entrichtung der lohnabhängigen Abgaben verblieben wäre. Allein aus dem Umstand, dass die Lohnsteuer zu einem späteren Zeitpunkt fällig geworden war als die Lohnzahlung selbst, vermag den Bf nicht zu entschuldigen.

Es mag zwar zutreffend sein, dass kollektivvertragliche und andere (rechtliche) Gründe die vorgenommenen Nettoauszahlungen an sich zu rechtfertigen vermochten und dass die Einhaltung von Pflichten einer Art nicht mit der (vollständigen) Erfüllung von Pflichten anderer Art zu vereinbaren war; dies ändert jedoch nichts an den haftungsmäßigen

Konsequenzen, die den ehemaligen Geschäftsführer infolge Nichteinhaltung des Gleichbehandlungsgrundsatzes und anderer abgabenrechtlicher Verpflichtungen treffen.

Im Übrigen ist es nicht Thema eines Haftungsverfahrens gemäß § 224 BAO, die Gründe für die Insolvenz der Primärschuldnerin zu durchleuchten oder gar strafrechtliche Aspekte in diesem Zusammenhang (allfällige Insolvenzverschleppung etc.) zu ventilieren. Ausschließliches Thema dieses Verfahrens ist es vielmehr festzustellen, ob es durch allfälliges schuldhaftes Verhalten des (ehemaligen) Geschäftsführers zur Ungleichbehandlung von Gläubigern gekommen ist (beschränkt auf den Abgabengläubiger) - und ob bzw. inwieweit dies zur Uneinbringlichkeit von Abgabensforderungen geführt hat. Kein schuldhaftes Verhalten im Sinne dieses Verfahrens wäre beispielsweise die gleichmäßige (aliquote), wenn auch verringerte Bezahlung sämtlicher Gläubiger. Die mangelnde Liquidität der Primärschuldnerin wird an sich nicht als schuldhaftes Verhalten gewertet (stellt aber auch keinen Entschuldigungsgrund dar).

Damit gehen aber auch sämtliche Ausführungen darüber, wie es überhaupt zu den wirtschaftlichen Problemen und den damit in Zusammenhang stehenden Liquiditätsproblemen gekommen war, ins Leere. Ebenso sind die Argumente wie unbillige Härte (hinsichtlich des Unternehmens) und andere Hinweise dieser Art für die Inanspruchnahme zur Geschäftsführerhaftung ohne Bedeutung.

Der nun im Raum stehende Vorwurf besteht einzig und allein darin, dass die dem Unternehmen noch zur Verfügung gestandenen Mittel nicht gleichmäßig an alle Gläubiger, insbesondere den Abgabengläubiger, verteilt wurden.

Zum Einwand des mangelnden Parteienghört: Es ist Verwaltungsübung, dem potenziell zur Haftung gemäß §§ 9 und 80 (Geschäftsführerhaftung) heranzuziehenden vorweg aufzufordern, die Einhaltung des Gleichbehandlungsgrundsatzes darzulegen. Dies konnte in gegebenen Fall jedoch deswegen entfallen, da sich die ausfertigende Behörde von vornherein auf aushaftende Abgabenrückstände an Lohnsteuer beschränkte.

Wie vorher ausgeführt sind diese Abgabenschuldigkeiten von der Anwendung des Gleichbehandlungsgrundsatzes nicht umfasst. Es stand dem Beschwerdeführer jedoch frei, auf andere Art und Weise den behaupteten Mangel an Verschulden zu darzulegen.

Das Ermessen war dahingehend auszuüben, da durch die Insolvenz die im Haftungsbescheid angesprochenen Abgabenschuldigkeiten uneinbringlich geworden sind und die Haftung die nunmehr letzte Möglichkeit darstellt, zumindest noch einen Teil dieser Forderungen hereinzubringen. Im Übrigen wurde in der Beschwerdeschrift sogar ausdrücklich zugegeben, dass allein durch den exekutierbaren Teil der zu erwartenden Pension die Abgabenschuldigkeiten in etwa 13 Jahren getilgt werden können. Auch ist nicht ausgeschlossen, dass der Bf noch zu Vermögen kommen werde. Sollten sich die Verhältnisse in Zukunft dramatisch ändern, können immer noch Ratenvereinbarungen, Zahlungsaufschübe und andere Maßnahmen überlegt werden.“

Mit Vorlageantrag vom 12. Juli 2015 beantragte der Bf die Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht mit folgender Begründung:

„Zunächst bleibt die Argumentation der Bescheidbeschwerde unverändert, diese wird lediglich wie folgt ergänzt:

Die Verletzung des Parteiengehörs ist mangels Vorkorrespondenz evident.

Jeglicher Ermessensübung ist mangels Erhebung der wirtschaftlichen Ausgangsdaten sowie einer soliden Erhebung des Sachverhalts die Grundlage genommen.

Die Abgabenbehörde führt in der Beschwerdeverentscheidung an, dass bei Heranziehung der pfändbaren Beträge eine Rückführung - ohne Zinsen - innerhalb von 13 Jahren machbar wäre. Sie übersieht aber hierbei vollkommen, dass auch noch Haftungen aus anderen Titeln bestehen - wie Haftungen für zwei Bankkredite sowie ein anhängiges Verfahren betreffend Kommunalsteuern. Sämtliche Haftungen sind auf die Geschäftsführerstellung im Rahmen der vorangegangenen Insolvenz zurückzuführen und sind nicht atypisch. Ebenso wurden allfällige Stundungszinsen in der Berechnung nicht berücksichtigt.

Die Haftungen bei den Banken wurden mittlerweile vergleichsweise bereinigt, die Mittel wurden von Dritter Seite zur Verfügung gestellt und müssen zurückgeführt werden.

Der voraussichtlich pfändbare Betrag aus der Pension unseres Mandanten wurde bereits in der Bescheidbeschwerde mit € 580,- p.m. bekannt gegeben.

Auch ohne Berücksichtigung anderer Haftungen und daraus resultierender Raten ergibt sich bei Berücksichtigung der aktuell niedrigen Stundungszinsen ein Rückführungszeitraum von ziemlich exakt 20 Jahren. Mit Einbeziehung auch anderer drohender Haftungen (Kommunalsteuer) sowie Rückführungen der Haftungszahlungen gegenüber Banken (diese wurden von dritter Seite vorfinanziert) wird sich der Zeitraum voraussichtlich um weitere 10 bis 15 Jahre verlängern.

Unser Mandant ist 62,5 Jahre alt. Es ist davon auszugehen, dass er gegenständliche Haftungen - sofern diese voll vorgeschrieben bleiben - niemals zur Gänze wird ab dienen können.

Alleine, dass dies der belangten Behörde nicht bekannt gegeben werden konnte, zeigt in welcher groben Form das Parteiengehör verletzt wurde.

Ebenso wurde der Sachverhalt betreffend Ausmaß des Verschuldens - unabhängig von seiner späteren Würdigung - noch nicht einmal erhoben.

Die Inanspruchnahme der unter § 9 BAO angeführten Personen als Haftende ist eine Frage des Ermessens. Im Rahmen der Ermessensübung sind alle in Betracht kommenden Umstände zu würdigen. Die Ermessensentscheidung ist im Sinne von Billigkeit und Zweckmäßigkeit zu fällen.

Gegenständlicher Bescheid ist mit einer unbilligen Härte belastet.

Im Rahmen der Ermessensübung ist auch der Grad des Verschuldens des in Frage kommenden Vertreters in Betracht zu ziehen. Im vorliegenden Fall konnte hierüber

gar nicht ordnungsgemäß entschieden werden, da der Abgabenbehörde die näheren Umstände der Nichtabfuhr mangels Wahrung des Parteienghōrs nicht bekannt waren.

Wie bereits in der Bescheidbeschwerde dargelegt, war die Nichtabfuhr die Verknūpfung sehr ungūnstiger Umstānde - wie diese aber in der Praxis passieren kōnnen.

Es ist allerdings dringend festzuhalten, dass die T-GmbH unter der Geschāftsfūhrung des IL seit 1998 sāmliche Abgaben pūntlich bezahlt hat und dies auch jetzt nach Abschluss des Sanierungsverfahrens laufend wieder ordnungsgemāẗ macht.

Lediglich einmal - und zwar erstmalig seit 15 Jahren korrekter Abwicklung - konnten die Abgaben nicht vollstāndig und rechtzeitig bezahlt werden, da ein Kunde der T-GmbH, wie schon dargelegt, trotz mehrmaliger Zusicherungen nicht bezahlt hat.

In dem Zeitpunkt, in dem der Geschāftsfūhrer zu gegenwārtigen hatte, dass er die Abgaben (trotz Zusicherung der Zahlung des Kunden) nicht bezahlen wūrde kōnnen, waren die Nettobezūge bereits ausbezahlt. Die Auszahlung der Nettobezūge war - in Erfūllung der kollektivvertraglichen Verpflichtung des Geschāftsfūhrers - erforderlich. Der Fehler lag eindeutig darin, sich auf die Zahlungszusage des langjāhrigen Kunden (dem grōẗten Baukonzern Ŗsterreichs) zu verlassen. Die Alternative wāre gewesen, die kollektivvertraglichen Pflichten zu verletzen und so unter anderem den berechtigten vorzeitigen Austritt der Dienstnehmer zu riskieren.

Unser Mandant konnte sich somit der Pflichtverletzung nicht entziehen - ohne nicht eine andere Pflichtverletzung zu begehen. Dies betrifft die erstmalige und einzige Nichtabfuhr der Lohnsteuern fūr den Zeitraum 12/2012.

Im Rahmen der Ermessensūbung ist zu Ŗberprūfen, wie schwerwiegend die Pflichtverletzung war. Hierbei wāre auch zu wūrdigen, ob es sich um einen regelmāẗigen sāumigen Zahler handelte, oder die Abgaben Ŗber mehr als ein Jahrzehnt laufend und ordnungsgemāẗ abgefūhrt wurden - und jetzt auch wieder werden. Unter anderem wurde durch diese Handlung auch der Schaden fūr das Finanzamt minimiert, da dadurch eine Quote sowie zukūnftige Abgabenzahlungen sichergestellt werden konnten.

Festzuhalten ist, dass es sich um die erstmalige Nichtabfuhr der Lohnsteuern handelte, die Pflichtverletzung, welche hierzu fūhrte, als nicht so gravierend zu sehen ist. Hierbei ist insbesondere einzubeziehen, dass die Abgaben ansonsten seit nunmehr mehr als 15 Jahren anstandslos und ordnungsgemāẗ entrichtet wurden. Der Grund der einmaligen Nichtentrichtung lag nicht in der Sphāre unseres Mandanten - sondern vielmehr in der Nichteinhaltung der Zahlungszusage eines Kunden.

Kurz darauf hat unser Mandant die rechtlich erforderlichen Schritte - die Einleitung eines Sanierungsverfahrens - unternommen und ungesāumt das Sanierungsverfahren beantragt.

Ebenso ist wieder festzuhalten, dass gegenstāndlicher Bescheid auch hinsichtlich der Hōhe durch eine falsche Ermessensūbung belastet ist. Aufgrund des mangelnden

Parteiengenhörs konnte sich die Abgabenbehörde kein Bild über die Einbringlichkeit der allenfalls festzusetzenden Haftung machen.

Tatsächlich ist der Bescheid in voller Höhe uneinbringlich. Unser Mandant verfügt über nahezu kein Vermögen und wird demnächst seine Pension antreten. Wie schon dargelegt, wird je nach Ausgang des Kommunalsteuerverfahrens gegenständliche Haftung bei Gleichbehandlung der Gläubiger in zumindest 20 Jahren, realistisch aber in zumindest 30 Jahren bedient werden können - dies unter Berücksichtigung der aktuell vorherrschenden niedrigen Zinsen.

Unser Mandant wird dann zwischen 83 und 97 Jahren alt sein.

Es handelt sich somit um genau den beispielhaft für unzumutbare Bescheide in der Literatur angeführten Haftungsbescheid bei Uneinbringlichkeit der Abgabenschuld beim Haftungspflichtigen (vgl. Ritz, BAO, § 20 Rz 9).

Bereits gegenständliches Verfahren zeigt, dass auf die Verwaltungsökonomie nicht Rücksicht genommen wurde. In meiner Funktion als steuerlicher Vertreter habe ich mehrfach versucht, sowohl inhaltlich als auch in Punkto wirtschaftliche Leistungsfähigkeit einen Erörterungstermin zu vereinbaren. Dies wurde von der Abgabenbehörde (inklusive Fachbereich) schlicht abgelehnt.

Die Haftung des Geschäftsführers besteht für Pflichtverletzungen im Sinne des § 9 BAO. Im gegenständlichen Fall wurden die Bezüge des Monats Jänner 2013 nur teilweise ausbezahlt. Die Haftung besteht in dem Ausmaß, als eine materiellrechtliche Verpflichtung - im gegenständlichen Fall die Verpflichtung zum Einbehalt und zur Abfuhr der Lohnsteuer (§§ 78 EStG ff) - nicht eingehalten wurde.

Andeutungsweise kann der Beschwerdevorentscheidung entnommen werden, dass der im Rahmen der Beschwerde vorgebrachte Sachverhalt - nämlich dass die Bezüge des Jänners nur noch zu einem geringen Anteil ausbezahlt wurden - nicht gefolgt wird.

Im Anhang werden die Forderungsverzeichnisse sämtlicher Dienstnehmer vorgelegt, aus dem sich ergibt, dass für alle Arbeiter die Bezüge für Jänner 2013 nicht mehr ausbezahlt wurden (Anlage 1). Ein stärkerer Beweis, als die gerichtlich anerkannten Forderungsanmeldungen kann nicht erbracht werden.

Im Speziellen kann betreffend der Lohnsteuer für Jänner 2013 die Verletzung der materiell rechtlichen Verpflichtung des § 78 Abs. 3 EStG erblickt werden. Dementsprechend sind, sofern keine ausreichenden Mittel zur vollen Auszahlung des Arbeitslohnes (sowie der darauf entfallenden Lohnsteuer) zur Verfügung stehen, beide Auszahlungen entsprechend zu kürzen - also die auf die gekürzten Nettolöhne entfallenden Lohnsteuern in der Folge abzuführen (VwGH 05.04.2011, 2009/16/0106).

Gegenständlich erfolgte zwar eine Kürzung der Nettolöhne - die Auszahlung der gekürzten Lohnsteuer unterblieb allerdings wieder mangels hierfür ausreichender Liquidität. Die Verletzung der abgabenrechtlichen Pflicht besteht also in der Nichtabfuhr der gem.

§ 78 Abs. 3 EStG gekürzten Lohnsteuer. Diese belief sich nach unseren Berechnungen auf 25,5% der tatsächlich gemeldeten Lohnsteuer - somit € 11.862,52.

Der Nachweis über die nicht vollständig erfolgte Auszahlung für den Jänner wird durch Vorlage der Forderungsverzeichnisse erbracht. Die Anerkennung der Forderungen der Dienstnehmer im Rahmen des Insolvenzverfahrens erfolgte in dem Ausmaß, in dem eine Auszahlung vor Insolvenz nicht mehr erfolgte.

Eine darüberhinausgehende Pflichtverletzung und daraus resultierende Haftung kann nicht gesehen werden, da die Verpflichtung eindeutig auf die gekürzte Lohnsteuer bei gekürzter Auszahlung abstellt.

Um es nochmals klarzustellen - im gegenständlichen Zeitraum standen der Gesellschaft keine ausreichenden Mittel zur Verfügung um Löhne, Gehälter und Abgaben voll auszubezahlen - weshalb im Februar 2013 das Sanierungsverfahren beantragt wurde.

Abschließend beantragen wir daher die Aufhebung des bezeichneten Bescheides, gegebenenfalls Erlass eines den Sachverhalt korrekt abbildenden und im Rahmen des Ermessens alle Umstände würdigenden Bescheides, eine mündliche Verhandlung und die Verhandlung vor dem Spruchsenat.

In der Beschwerdeverhandlung legte der Vertreter des Bf einen Schriftsatz vor, wonach Vorbringen und Anträge unverändert aufrecht bleiben und wie folgt zusammengefasst bzw. ergänzt werden:

„Über das Vermögen der T-GmbH wurde am Da1 das Sanierungsverfahren eröffnet. IL war damals und ist auch heute Geschäftsführer dieser Gesellschaft.

Ende des Jahres 2012 war die Gesellschaft in Zahlungsschwierigkeiten geraten, da ein großer und langjähriger Kunde aus dem S Konzern unter fadenscheinigen Argumenten sich erstmals weigerte, seine fälligen Forderungen zu bezahlen. Es erfolgten einige Vertröstungen seitens eines Prokuristen der Gesellschaft, zuletzt wurde allerdings eine Zahlungszusage für den Jänner 2013 gegeben. Tatsächlich wurde diese Zahlungszusage nicht eingehalten.

IL hatte im Vertrauen auf die zuletzt doch glaubwürdige Zahlungszusage die Nettobezüge ausbezahlt und musste am 15. Jänner 2013 vergegenwärtigen, dass ihm die in seiner Finanzplanung eingeplanten Mittel tatsächlich nicht zur Verfügung standen.

Daraufhin intensivierte er einerseits die Verhandlungsbemühungen und holte andererseits unverzüglich rechtliche Beratung ein, wie er sich zu verhalten habe - und zwar bei der renommierten Kanzlei PP Rechtsanwälte.

Die Forderungen gegen die Gesellschaft aus der S Gruppe konnten tatsächlich nicht einbringlich gemacht werden, weshalb ehestmöglich ein Sanierungsverfahren vorbereitet und eingebracht wurde - welches dann auch am Da1 am Gs eröffnet wurde.

Zu dem bekämpften Haftungsbescheid ist konkret auszuführen:

Das Parteiengehör wurde nicht gewahrt. Der Bescheid wurde ohne jegliche Nachforschungen oder sonstige Rücksprache mit Herrn IL erlassen. Das bestreitet die belangte Behörde auch nicht. Das Parteiengehör ist zu wahren und hätte auch - wie sich in der Folge zeigt - ein wesentlich abweichendes Ergebnis gebracht.

Die Geltendmachung von Haftungen liegt im Ermessen der Behörde. Das Ermessen hat innerhalb des vom Gesetz vorgegebenen Rahmens (§ 20 BAO) zu erfolgen. Diesbezüglich sind verschiedene Aspekte zu berücksichtigen:

Zwischen der Geltendmachung der Haftung durch Bescheid vom 6. Oktober 2015 sowie dem Ausfall durch die Republik von zumindest 80% im Jahr 2012 sind nahezu drei Jahre vergangen. Dies entspräche der im bürgerlichen Recht geltenden Verjährungsfrist – was zeigt, dass nach allgemeiner Ansicht bei einer Frist von drei Jahren das Bestehen einer Forderung zumindest zu überdenken wäre. Die abgabenrechtliche Verjährung ist vollkommen anders geregelt und wird hier auch nicht zur Anwendung kommen. Dennoch kann eine Frist von zumindest drei Jahren zwischen Feststehen des Ausfalls und Erlassung eines Haftungsbescheides nicht unreflektiert als billig angesehen werden.

In der Entscheidung RV/1104-L/11 hat sich der UFS sehr intensiv mit der Frage des Verschuldens, der Kausalität und der Auswirkung für das Haftungsverfahren auseinander gesetzt. Auch der Verwaltungsgerichtshof hat dies in seinem Erkenntnis 2009/16/0104 als Verpflichtung der Behörde angeführt - ohne sich allerdings in der Sache selbst so intensiv damit auseinander zu setzen. Es folgte in diesem Fall eine Aufhebung aufgrund der Verletzung von Verfahrensvorschriften.

Auch das Ausmaß des Verschuldens konnte mangels Wahrung des Parteiengehörs nicht erörtert werden.

Im gegenständlichen Fall waren die Entscheidungsmöglichkeiten des Geschäftsführers sehr eingeschränkt. Jedenfalls ist festzuhalten - mit Verweis auf RV/1104-L/11 - dass die Nichtabfuhr der in Rede stehenden Abgaben nicht vorsätzlich erfolgte, um sich einen steuerlichen Vorteil zu verschaffen. Auch erfolgte dies nicht grob fahrlässig. Herr IL hatte die Zusicherung eines potenten Kunden die offenen Forderungen nunmehr endlich zu zahlen. Tatsächlich zahlte dieser nicht und Herr IL konnte nach bereits erfolgter Auszahlung der Nettobezüge die Lohnsteuer nicht mehr abführen. Hierin würde ich aufgrund der Abfolge der Ereignisse eher eine entschuldbare Fehlleistung als eine leichte Fahrlässigkeit erkennen.

Ebenso spricht die unverzügliche Einholung rechtlicher Beratung zur Sanierung des Unternehmens und in der Folge die tatsächlich erfolgreiche Sanierung des Unternehmens dafür, dass Herr IL in der schwierigen Situation fast alles richtig gemacht hat und hierdurch das Unternehmen samt Arbeitsplätzen sichern konnte.

In der zitierten Entscheidung des UFS beschränkte dieser die Haftung auf 35% - wobei in dem damals zu Grunde liegenden Fall die Abgaben von drei Monaten offen waren und das Unternehmen in der Folge nicht fortgeführt werden konnte - also die Arbeitsplätze nicht gesichert werden konnten.

Ohne dem Bundesfinanzgericht vorgreifen zu wollen, denke ich doch, dass die Ermessensübung keinesfalls 100%, sondern vielmehr in Relation zu der zitierten Entscheidung ein noch geringeres Verschulden und damit geringere Inanspruchnahme festzustellen sind.

Der bekämpfte Bescheid ist nicht nur unbillig, er ist auch nicht zweckmäßig. Gegenständlicher Bescheid kann in voller Höhe bei den vorliegenden Fakten zum Vermögen und zu den Einkünften des Herrn IL niemals vollständig einbringlich gemacht werden. Diese Überlegungen sind im Rahmen des Ermessens einzubeziehen. Die belangte Behörde hat die hierfür erforderlichen Daten nicht ermittelt – oder auch nur angefragt. Bei ordnungsgemäßer Wahrung des Parteiengehörs hätte dies verhindert werden können.

Der reine Verweis auf die Möglichkeit eines Ratenansuchens hilft auch nicht wesentlich weiter, da ein Ratenansuchen auf 20 bis 30 Jahre eingebracht werden müsste - was aber sicherlich keine Genehmigung finden wird.

Betreffend der Lohnsteuer 1/ 2013 ist der Bescheid schlicht falsch. Die Bezüge 1/2013 wurden nur noch teilweise ausbezahlt, die bezug habende Lohnsteuer ist in dem bescheidmäßigen Ausmaß nicht entstanden (vgl. § 79 Abs. 1 EStG). Dementsprechend kann es für eine nicht entstandene Steuer auch keine Haftung geben.

Die Nachweise hierfür wurden im Beschwerdeverfahren vorgelegt - dies auch deshalb, da es vor Erlass des Bescheides keine Möglichkeit dazu gab.“

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Der Bf war laut Eintragung im Firmenbuch von 3. Februar 1998 bis 25. November 2002 gemeinsam mit einem weiteren Geschäftsführer und von 26. November 2002 bis zur Eröffnung des Sanierungsverfahrens mit Beschluss des Gs vom Da1 selbstständig vertretungsbefugter Geschäftsführer der Abgabepflichtigen.

Ende des Jahres 2012 war die Gesellschaft in Zahlungsschwierigkeiten geraten, da ein großer und langjähriger Kunde erstmals weigerte, seine fälligen Forderungen zu bezahlen. Nach Mahnungen und Vorkorrespondenz fand am 15.01.2013 ein Gespräch mit der Geschäftsführung der Fa. S M statt, welches in der Zusage einer hohen Teilzahlung endete, die jedoch nicht eingehalten wurde.

Erstmalig stand der Geschäftsführer am 15.1.2013 vor dem Problem, dass die Nettobezüge bereits vollständig ausbezahlt waren und die fällig gewordene Lohnsteuer nicht ausbezahlt werden konnte. Für den Monat 1/2013 wurde nur noch ein Teil der Nettobezüge ausbezahlt und ungesäumt das Sanierungsverfahren beantragt.

Die Eröffnung des Sanierungsverfahrens erfolgte mit Beschluss des Gs vom Da1.

Aufgrund der laut BP-Bericht vom 3. April 2013 getroffenen Feststellungen wurden die haftungsgegenständlichen Abgaben mit Bescheiden vom 3. April 2013 festgesetzt.

Die Aufhebung des Sanierungsverfahrens nach rechtskräftiger Bestätigung des angenommenen Sanierungsplans erfolgte mit Beschluss des Gs vom Da2.

Laut Kontoabfrage vom 12. April 2017 haften die haftungsgegenständlichen Abgabenschuldigkeiten nach wie vor unberichtigt aus.

Dieser Sachverhalt ergibt sich aus der Aktenlage, insbesondere dem Vorbringen des Bf.

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.

Gemäß § 78 Abs. 1 erster Satz EStG hat der Arbeitgeber die Lohnsteuer des Arbeitnehmers bei jeder Lohnzahlung einzubehalten.

Reichen die dem Arbeitgeber zur Verfügung stehenden Mittel zur Zahlung des vollen vereinbarten Arbeitslohnes nicht aus, so hat er gemäß § 78 Abs. 3 EStG die Lohnsteuer von dem tatsächlich zur Auszahlung gelangenden niedrigeren Betrag zu berechnen und einzubehalten.

Gemäß § 79 Abs. 1 erster Satz EStG hat der Arbeitgeber die gesamte Lohnsteuer, die in einem Kalendermonat einzubehalten war, spätestens am 15. Tag nach Ablauf des Kalendermonates in einem Betrag an das Finanzamt der Betriebsstätte abzuführen.

Unbestritten ist, dass dem Bf laut Eintragung im Firmenbuch von 3. Februar 1998 bis 25. November 2002 als gemeinsam mit einem weiteren Geschäftsführer vertretungsbefugtem Geschäftsführer und von 26. November 2002 bis zur Eröffnung des Sanierungsverfahrens mit Beschluss des Gs vom Da1 als selbstständig vertretungsbefugtem Geschäftsführer der Abgabepflichtigen die Erfüllung der abgabenrechtlichen Pflichten der Gesellschaft oblag.

Die ebenfalls nicht bestrittene Uneinbringlichkeit der Abgabeforderungen bei der GmbH stand mit Aufhebung des Sanierungsverfahrens nach rechtskräftiger Bestätigung des angenommenen Sanierungsplans mit Beschluss des Gs 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.

Bezüglich der mit Haftungsbescheid geltend gemachten Lohnsteuer ergibt sich die schuldhafte Verletzung der Vertreterpflichten durch deren Nichtabfuhr durch den Bf nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 13.3.1991, 90/13/0143) aus der Bestimmung des § 78 Abs. 3 EStG, wonach jede Zahlung voller vereinbarter Arbeitslöhne, wenn die zur Verfügung stehenden Mittel nicht auch für die darauf entfallende und einzubehaltende Lohnsteuer ausreichen, eine schuldhafte Verletzung der abgabenrechtlichen Pflichten des Vertreters darstellt.

Die Verpflichtung eines Vertreters nach § 80 BAO hinsichtlich der Lohnsteuer geht somit nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 27.8.2008, 2006/15/0010) über das Gebot der gleichmäßigen Behandlung aller Schulden (aller Gläubiger) hinaus. Aus den Bestimmungen des § 78 Abs. 3 EStG 1988 und § 95 Abs. 3 EStG 1988 ergibt sich vielmehr die Verpflichtung, dass die jeweilige (Abzugs-)Steuer zur Gänze zu entrichten ist.

Entsprechend der ausdrücklichen Anmerkung in der Beschwerdeentscheidung wurden die haftungsgegenständlichen Abgaben mit Bescheiden vom 3. April 2013 festgesetzt.

Geht einem Haftungsbescheid ein Abgabenbescheid voran, so ist die Behörde daran gebunden und hat sich in der Entscheidung über die Heranziehung zur Haftung grundsätzlich an diesen Abgabenbescheid zu halten (VwGH 30.10.2001, 98/14/0142).

Mit dem Vorbringen des Bf, dass bereits für den Monat 1/2013 nur noch ein Bruchteil der Nettobezüge ausbezahlt worden sei, die Lohnsteuer nur und insoweit entstehe, als Nettolöhne und -gehälter auch tatsächlich ausbezahlt worden seien, bestreitet der Bf die Rechtmäßigkeit der Lohnsteuer, weil mangels Lohnzahlungen kein Lohnsteueranspruch entstanden sei. Es handelt sich dabei um eine Einwendung gegen den Abgabenanspruch. Gegenstand des vorliegenden Verfahrens ist jedoch allein die Entscheidung über die Haftung gemäß § 9 BAO. In diesem Verfahren können Einwendungen gegen die Richtigkeit der Abgaben nicht mit Erfolg vorgetragen werden (vgl. VwGH 3.11.1994, 93/15/0010).

Zwar braucht in dem den Haftungsbescheid betreffenden Verfahren nicht beurteilt zu werden, ob die im Verwaltungsverfahren vorgebrachten Einwendungen des Beschwerdeführers als Beschwerde gegen Abgabenbescheide (§ 248 BAO) zu werten sind (VwGH 16.12.1999, 97/15/0051), dennoch ist zur Begründung der Beschwerdeentscheidung, wonach der Bf es versäumt habe, auch die dem

Haftungsverfahren zu Grunde liegenden Haftungsbescheide gemäß § 82 EStG zu bekämpfen, da in der Rechtsmittelschrift vom 24. November 2015 ausdrücklich nur der Haftungsbescheid angesprochen worden sei, zu bemerken, dass nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes es für die Beurteilung von Anbringen nicht auf die Bezeichnungen von Schriftsätzen und die zufälligen verbalen Formen ankommt, sondern auf den Inhalt, das erkennbare oder zu erschließende Ziel des Parteischrittes (VwGH 11.11.2010, 2010/17/0053, 0054). Eine Bescheidbeschwerde muss auch nicht als solche bezeichnet werden. § 250 normiert, welchen Inhalt sie haben muss; gegebenenfalls ist gemäß § 85 Abs 2 (Mängelbehebungsauftrag) vorzugehen (Ritz, BAO⁵, § 243 Tz 5).

Zudem wurde in der Begründung der Beschwerdevorentscheidung selbst noch ausgeführt, dass es hierzu keines gesonderten Schriftsatzes bedürfe. Wird neben einer Beschwerde gegen den Haftungsbescheid eine - allenfalls auch mangelhafte - Beschwerde gegen den Abgabenanspruch erhoben, so ist zunächst über die Beschwerde gegen den Haftungsbescheid zu entscheiden, weil von dieser Erledigung die Rechtsmittelbefugnis gegen den Bescheid über den Abgabenanspruch abhängt. Die in einer solchen Beschwerde erhobenen Einwendungen gegen den Abgabenanspruch sind zwar nicht im Beschwerdeverfahren gegen die Heranziehung zur Haftung relevant, wohl aber im diesbezüglichen Beschwerdeverfahren über den Abgabenanspruch (vgl. VwGH 29.3.2001, 2000/14/0200).

Der Einwand, dass die erstmaligen Unmöglichkeit der vollständigen Auszahlung von Nettolöhnen und Lohnsteuern in dem Zeitpunkt auftritt, in dem die Auszahlung der Nettobezüge bereits erfolgt war, ist nicht zielführend, weil der Arbeitgeber die Lohnsteuer in jenem Zeitpunkt einbehalten muss, zu dem er als Arbeitgeber Zahlungen unter dem Rechtstitel Arbeitslohn leistet. Die Behauptung, dass der Bf zum Zeitpunkt der Auszahlung der Nettobezüge die entsprechende Unterdeckung noch nicht erkennen konnte, bestätigt somit lediglich die nicht erfolgte Einbehaltung im maßgeblichen Zeitpunkt der Auszahlung der Nettobezüge und vermag den Bf nicht zu exculpieren.

Zudem ist dieser Behauptung zu entgegnen, dass aufgrund des Vorbringens, wonach die T-GmbH mit wirtschaftlichen Problemen zu kämpfen hatte, und der vorgebrachten erfolgten Mahnungen und Vorkorrespondenz vor dem Gespräch am 15. Jänner 2013 wohl schon vor Fälligkeit der Lohnsteuer 12/2012 die Unterdeckung bei entsprechender Sorgfalt vorhersehbar war, zumal gerade vor dem Hintergrund einer offensichtlich angespannten finanziellen Situation es Aufgabe des Bf gewesen wäre, sich der Einbehaltung und tatsächlichen Entrichtung der fälligen Abgaben zu vergewissern (vgl. VwGH 3.9.2008, 2006/13/0121).

Zur gerügten Ermessensübung ist zu bemerken, dass diese sich vor allem am Zweck der Norm zu orientieren hat. 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.

Dem Einwand, es handle sich wegen tatsächlicher Uneinbringlichkeit in voller Höhe um genau den beispielhaft für unzweckmäßige Bescheide in der Literatur angeführten Haftungsbescheid bei Uneinbringlichkeit der Abgabenschuld beim Haftungspflichtigen, ist zu erwidern, dass der Bf selbst den aus seinen Pensionseinkünften exekutierbaren Betrag mit rd. € 580,00 angegeben hat. Zudem wurde im Vorlageantrag ausgeführt, dass gegenständliche Haftung bei Gleichbehandlung der Gläubiger in zumindest 20 Jahren, realistisch aber in zumindest 30 Jahren bedient werden kann.

Von einer Uneinbringlichkeit kann somit keine Rede sein. Selbst bei Vorliegen einer Uneinbringlichkeit wäre für den Bf nichts gewonnen, weil nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes die Geltendmachung der Haftung auch dann zweckmäßig sein kann, 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 kann (VwGH 28.11.2002, 97/13/0177).

Zu der in der Beschwerdeverhandlung gerügten Länge der Frist von zumindest drei Jahren zwischen Feststehen des Ausfalls und Erlassung eines Haftungsbescheides ist vorerst festzustellen, dass die Uneinbringlichkeit der Abgabensforderungen bei der GmbH mit Aufhebung des Sanierungsverfahrens nach rechtskräftige Bestätigung des angenommenen Sanierungsplans mit Beschluss des Gs vom Da2 feststand, sodass die Geltendmachung der Haftung mit Bescheid vom 6. Oktober 2015 innerhalb von 2,5 Jahren erfolgte.

Die Meinung, dass dies der im bürgerlichen Recht geltenden Verjährungsfrist entspräche, und die abgabenrechtliche Verjährung hier auch nicht zur Anwendung kommen werde, übersieht, dass es für eine Anwendbarkeit des Zivilrecht an der Vergleichbarkeit der zivilrechtlichen Schuldverhältnisse mit dem öffentlich-rechtlichen Steuerschuldverhältnis fehlt, da die Schuld- und Haftungsbeziehungen der beiden Rechtskreise sich in gravierender Weise unterscheiden. Die unterschiedliche Gestaltung des zivilrechtlichen und des abgabenrechtlichen Schuldverhältnisses erlaubt die Heranziehung bürgerlich-rechtlicher Regelungsinhalte in der Anwendung der Abgabengesetze nur dann, wenn sich nicht auf Grund unterschiedlicher gesetzlicher Regelungen derartiges verbietet.

Die Zulässigkeit der Erlassung eines Haftungsbescheides ist verjährungsrechtlich im Lichte der Bestimmung des § 238 Abs 1 BAO zu messen. Den jeweiligen Umständen des Einzelfalles in der gebotenen Weise Rechnung zu tragen und aus dieser Beurteilung der Rechtslage, zumal auch hinsichtlich des Elementes der Zumutbarkeit der Heranziehung eines Haftungspflichtigen angesichts lange verstrichener Zeit, resultierende Unbilligkeiten hintanzuhalten, bleibt umso wichtigere Obliegenheit der behördlichen Ermessensübung (vgl. VwGH 18.10.1995, 91/13/0037) .

Mit diesem Erkenntnis eines verstärkten Senates hat der Verwaltungsgerichtshof den Standpunkt einer personenbezogenen Wirkung von Unterbrechungshandlungen für den Bereich der Einhebungsverjährung nicht mehr aufrecht und bekennt sich zur Auffassung der anspruchsbezogenen Wirkung von Unterbrechungshandlungen, sodass eine Erlassung eines Haftungsbescheides auch etwa 10 Jahre nach Entstehung des Anspruchs infolge der anspruchsbezogenen Wirkung von Unterbrechungshandlungen verjährungsrechtlich zulässig ist.

Zwar bildet es auch eine wichtige Obliegenheit der behördlichen Ermessensübung, den jeweiligen Umständen des Einzelfalles in der gebotenen Weise Rechnung zu tragen und auch aus dem Element der Zumutbarkeit der Heranziehung eines Haftungspflichtigen angesichts lange verstrichener Zeit resultierende Unbilligkeiten hintanzuhalten (vgl. VwGH 18.10.1995, 91/13/0037), doch ist der Hinweis auf diese Obliegenheit wohl im Lichte der Aufgabe des Standpunktes einer personenbezogenen Wirkung und Bekennung zur anspruchsbezogenen Wirkung von Unterbrechungshandlungen für den Bereich der Einhebungsverjährung, sodass solche Unterbrechungshandlungen nicht nur gegenüber etwa dem Primärschuldner, sondern auch gegenüber einem allfälligen Haftungspflichtigen Wirkungen entfalten, zu sehen und ist in diesem Erkenntnis zudem von lange verstrichener Zeit die Rede, sodass mit lange verstrichener Zeit wohl jene nach Ablauf der gesetzlichen Einhebungsverjährungsfrist von fünf Jahren zu verstehen ist.

Auch wenn der Haftungsbescheid gerade noch innerhalb der Verjährungsfrist erlassen wurde, darf dies zur Hintanhaltung von Unbilligkeiten bei der Ermessensübung nicht ohne weiteres außer Betracht gelassen werden (VwGH 3.09.2008, 2006/13/0159).

Nach dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 27.2.2008, 2005/13/0084, kann jedoch in der Geltendmachung einer Haftung (mit Haftungsbescheid vom 6. Mai 2004) für Abgabenschulden, die länger als Jahre (1990 bis 1995) zurückliegen, von einem Ermessensmissbrauch nicht gesprochen werden.

In Hinblick auf die vom Gesetzgeber in § 238 BAO eingeräumte Einhebungsverjährungsfrist von fünf Jahren ist in der Geltendmachung der Haftung mit Bescheid vom 6. Oktober 2015 innerhalb von 2,5 Jahren (innerhalb der halben Verjährungsfrist) durch die Abgabenbehörde somit jedenfalls keine im Rahmen der Ermessensübung zu berücksichtigende Unbilligkeit zu erblicken, zumal infolge dieser normierten Frist auch ein diesbezüglicher Vertrauensschutz auf faktische Gegebenheiten infolge eines lang andauernden Zustandes nicht ausgelöst werden konnte.

Zur Länge der Tilgungszeit wurde vom Verwaltungsgerichtshof bereits erkannt, dass eine Tilgungszeit von rd. 23 Jahre noch keine persönliche Unbilligkeit zu begründen vermag (VwGH 26.6.2007, 2006/13/0103).

Sofern der Bf vermeint, dass im Rahmen der Ermessensübung zu überprüfen sei, wie schwerwiegend die Pflichtverletzung gewesen sei, wobei auch zu würdigen wäre, ob es sich um einen regelmäßigen säumigen Zahler handle, ist dem zu entgegen, dass es entscheidungswesentlich auf die schuldhafte Pflichtverletzung in Bezug auf die

Nichtentrichtung der strittigen Selbstbemessungsabgaben zu ihren Fälligkeitszeitpunkten ankam (vgl. VwGH 31.10.2000, 95/15/0137). Die – gesetzlich gebotene - Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten hinsichtlich anderer Abgaben ist dabei somit nicht zu würdigen.

Dieses Vorbringen übersieht auch, dass die Geschäftsführerhaftung nach § 9 Abs. 1 BAO schadenersatzrechtlichen Grundsätzen entspricht und keine Strafsanktion darstellt, in deren Rahmen das bisherige steuerliche Wohlverhalten zu berücksichtigen wäre (VwGH 21.10.2003 2001/14/0099).

In Anbetracht der vorgebrachten wirtschaftlichen Probleme und der bereits erfolgten Mahnungen kann in der Verletzung der Verpflichtungen der §§ 78 Abs. 1 erster Satz und 79 Abs. 1 erster Satz EStG auf Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer auch nicht ein derart geringfügiges Ausmaß an Verschulden erkannt werden, welches allenfalls im Sinne der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 15.09.1995, 93/17/0404) bei Ausübung des Ermessens zu berücksichtigen sein könnte, zumal der Bf es trotz wirtschaftlicher Probleme unterlassen hat, die Lohnsteuer in jenem Zeitpunkt einbehalten, zu dem er als Arbeitgeber Zahlungen unter dem Rechtstitel Arbeitslohn geleistet hat, und offensichtlich lediglich auf das Vorhandensein zukünftiger Mittel vertraute. Nach diesem Erkenntnis genügt für die Geltendmachung der Haftung jedenfalls leichte Fahrlässigkeit.

Der Einwand, dass die Nettobezüge aufgrund kollektivvertraglicher Pflichten bereits ausbezahlt gewesen waren, übersieht, dass die kollektivvertraglichen Pflichten wohl die Auszahlung des gesamten Arbeitslohnes und nicht nur des Nettolohnes betreffen.

Auch der Hinweis auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 25.03.2010, 2009/16/0104, wonach dieses Ermessen auch das Ausmaß der Heranziehung zur Haftung innerhalb des vom Gesetz vorgegebenen Rahmens umfasst, ist nicht zielführend, weil die Haftung im gegenständlichen Fall die Lohnsteuer betrifft, welche – ungeachtet wirtschaftlicher Schwierigkeiten - nach den Bestimmungen des § 78 Abs. 3 EStG 1988 und § 95 Abs. 3 EStG 1988 zur Gänze zu entrichten ist (vgl. VwGH 27.08.2008, 2006/15/0010). Zudem ist Steuerschuldner der Lohnsteuer gemäß § 83 Abs. 1 EStG 1988 der Arbeitnehmer und nicht der Arbeitgeber (VwGH 25.01.2000, 96/14/0080).

Nach Festsetzung der haftungsgegenständlichen Abgaben mit Bescheiden vom 3. April 2013 haftete am Abgabenkonto der GmbH ein Betrag von € 516.147,19 aus. Hinsichtlich der somit zudem aushaftenden - für eine Haftung allenfalls in Betracht kommenden - Abgabenschuldigkeiten der GmbH im Ausmaß von € 424.271,77, für deren Haftungsinanspruchnahme die wirtschaftlichen Verhältnisse entsprechend dem zuletzt angeführten Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes bei der Ermessensübung allenfalls von Relevanz gewesen wären, wurde der Bf ohnehin nicht zur Haftung herangezogen.

Der Rüge des Bf, das Finanzamt habe es unterlassen, Parteiengehör zu gewähren, ist entgegen zu halten, dass der Verfahrensmangel der unterbliebenen Gewährung von Parteiengehör während des erstinstanzlichen Verfahrens nach der Rechtsprechung des

Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 19.3.2008, 2008/15/0002) im Rechtsmittelverfahren saniert ist, wenn in diesem Verfahren die Gelegenheit zur Stellungnahme gegeben wird. Dass der Bf auch im Berufungsverfahren gehindert gewesen wäre, Vorbringen für seinen Rechtsstandpunkt zu erstatten, wird nicht behauptet.

Infolge der schuldhaften Pflichtverletzung durch den Bf konnte die Abgabenbehörde nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 30.5.1989, 89/14/0044) auch davon ausgehen, dass die Pflichtverletzung Ursache für die Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben war.

Auf Grund des Vorliegens der Voraussetzungen des § 9 Abs. 1 BAO erfolgte somit die Inanspruchnahme des Bf für die laut Kontoabfrage vom 12. April 2017 nach wie vor unberichtigt aushaftenden Abgabenschuldigkeiten der T-GmbH im Ausmaß von € 91.875,42 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 18. Mai 2017