

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senat in der Beschwerdesache Bf., A-1, vertreten durch Wirtschaftstreuhänder Mag. Werner Obermüller, Maderspergerstraße 22a, 4020 Linz, über die Beschwerde vom 23.06.2017 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Neunkirchen Wiener Neustadt vom 18.05.2017, Steuernummer N-1, betreffend Haftung für Abgabenschuldigkeiten der G-1 gemäß § 9 BAO in nichtöffentlicher Sitzung vom 30.01.2020 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird insoweit abgeändert, als die Haftung auf nachstehende Abgaben im Gesamtbetrag von 97.828,35 eingeschränkt wird:

<i>Abgabe</i>	<i>Zeitraum</i>	<i>Betrag</i>
Lohnsteuer	2007	29.836,78
Lohnsteuer	2008	33.778,29
Lohnsteuer	2009	31.153,77
Säumniszuschlag 1	2007	234,74
Säumniszuschlag 1	2007	596,73
Säumniszuschlag 1	2008	257,77
Säumniszuschlag 1	2008	675,57
Säumniszuschlag 1	2009	623,08
Säumniszuschlag 1	2009	186,31
Aussetzungsinsen	2011	485,31

Im Übrigen wird die Beschwerde gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Mit Haftungsvorhalt vom 09.02.2016 teilte das Finanzamt dem Beschwerdeführer (Bf.) mit, dass die Firma G-1, deren Geschäftsführer er gewesen sei, einen Abgabenrückstand in der Höhe von € 173.855,64 habe, welcher für eine Haftungsinanspruchnahme in Betracht komme. Der Betrag entspreche 99,87% der offenen Abgaben mit vor Konkurseröffnung liegenden Fälligkeiten.

Gemäß § 80 Abs. 1 BAO sei er als Geschäftsführer der GmbH verpflichtet gewesen, dafür Sorge zu tragen, dass die Abgaben der Gesellschaft aus deren Mittel entrichtet würden. Auf Grund des § 9 Abs. 1 BAO in Verbindung mit § 1298 ABGB hafte er für die Abgabenschulden der Gesellschaft, wenn er nicht beweise, dass er ohne sein Verschulden gehindert gewesen sei, für die Entrichtung der Abgaben zu sorgen.

Für das Haftungsverfahren sei es entscheidungswesentlich, ob der Geschäftsführer bei Fälligkeit der Abgabenverbindlichkeiten Mittel zur Bezahlung zur Verfügung gehabt habe. Reichten die Mittel zur Befriedigung aller Gläubiger nicht aus, müsse der Geschäftsführer die ihm Verfügung stehenden Mittel anteilig für die Begleichung aller fälligen Verbindlichkeiten verwenden.

Bezüglich der Lohnsteuer sei die abgabenrechtlich relevante Pflichtverletzung schon gemäß § 78 Abs. 3 EStG gegeben. Reichten die zur Verfügung stehenden Mittel zur Zahlung des vollen vereinbarten Arbeitslohnes nicht aus, so habe der Vertreter die Lohnsteuer von dem tatsächlich zur Auszahlung gelangenden niedrigeren Betrag zu berechnen und einzubehalten.

Das Finanzamt erwäge, seine Haftung für die erwähnten Abgabenschulden geltend zu machen. Es liege nun in seinem Interesse zu beweisen, dass er ohne sein Verschulden daran gehindert gewesen sei, für die Entrichtung der Abgaben zu sorgen.

Der Bf. werde ersucht, im Zuge seiner Beweisführung insbesondere folgende Fragen zu beantworten und die zum Nachweis der Richtigkeit seiner Angaben erforderlichen Unterlagen (z.B. Bankkontoauszug oder Kassabuch) vorzulegen:

Was habe ihn daran gehindert, für die Entrichtung der Abgaben der Gesellschaft aus deren Vermögen und laufenden Einnahmen zu sorgen? Welche Mittel seien zu den angeführten Fälligkeiten zur Begleichung aller Verbindlichkeiten zur Verfügung gestanden und wie seien diese Mittel verwendet worden?

Wie seien seine wirtschaftlichen Verhältnisse? Woraus bestreite er derzeit seinen Lebensunterhalt? Habe er Grundbesitz oder Geldforderungen, wenn ja, welche?

---//---

Mit Schreiben vom 19.02.2016 nahm der Bf. dazu Stellung:

Die genannte Gesellschaft sei im Firmenbuch des Landesgerichts Salzburg eingetragen, wobei richtigerweise angeführt worden sei, dass er in der Zeit vom D-1 bis D-2 deren Geschäftsführer gewesen sei; ab diesem Zeitpunkt habe Herr P-1 die Geschäftsführung übernommen.

Auf dem Abgabenkonto des Finanzamtes scheine ein Gesamtrückstand betreffend den Bf. i.H. von EUR 173.855,64 auf, der jedoch strittig sei, da die „Beiträge“ (*gemeint wohl: Lohnabgaben*) nicht der GmbH zuzurechnen seien.

Die Firma habe sich in Insolvenz befunden, wobei das Insolvenzverfahren nunmehr aufgehoben worden sei.

Aufgrund fehlender Barmittel sei seitens des Masseverwalters auf die Einbringung eines Rechtsmittels bzw. die weitere Verfolgung des Rechtsmittels verzichtet worden, dies insbesondere auch aus ökonomischen Gründen, da auch bei Aufhebung der Bescheide keine verteilbare Quote für die Masse gegeben wäre. Daher sei seitens der Masseverwalterin und wie bereits erwähnt aus Kostengründen auf eine Fortführung des Beschwerdeverfahrens verzichtet worden.

Seitens der Gesellschafter und auch seitens der Geschäftsführer seien hierzu auch keinerlei Geldmittel zur Verfügung gestanden, welche in die Masse eingebracht hätten werden können, um die Beschwerde fortzuführen.

Zum Sachverhalt selbst sei anzuführen, dass der Bf. für den Zeitraum 2008-2011 sein Personal ausgegliedert gehabt und sich für die Bewältigung der Arbeiten einer Leasingfirma in Wien mit Personal bedient habe. Die Zahlungen für die Personalüberlassung habe er zum größten Teil an die Leasingunternehmen beglichen. Daher sei festzuhalten, dass die Verpflichtung zur Überweisung der Abgabebeträge nicht die GmbH betroffen habe, sondern die Personalbereitstellungsfirmen.

Der Bf. sei stets bemüht gewesen, alle Verbindlichkeiten, die bestanden hätten, ordnungsgemäß zu bedienen; dies sei Ende 2011 gescheitert, da einer der Hauptschuldner, die Firma G-2, ebenfalls zahlungsunfähig geworden und auch über diese Firma ein Insolvenzverfahren eröffnet worden sei. Sämtliche Versuche, Geldmittel zugunsten der Gesellschaft einbringlich zu machen, seien gescheitert; selbst die Androhung auf Erstattung einer Strafanzeige sei erfolglos verlaufen und habe nicht zum gewünschten Ergebnis geführt.

Zum Zeitpunkt der Übernahme der Geschäftsführung durch Herrn P-1 seien keinerlei finanzielle Mittel vorhanden gewesen. Zum Beweis dafür lege er einen Auszug aus dem Firmenbuch und eine Saldenliste der Firma zum 31.01.2012 vor. Anhand dieser Unterlagen sei eindeutig zu ersehen, dass es dem Bf. unmöglich gewesen sei, Zahlungen an das Finanzamt zu leisten; zudem - und darauf sei schon vielfach hingewiesen worden - seien die „Beiträge“ zu Unrecht der GmbH vorgeschrieben worden. Die drohende Zahlungsunfähigkeit sei dem Finanzamt hinlänglich bekannt gewesen und diese Unterlagen befänden sich auch im Prüfungsakt.

Nach Prüfung der Sach- und Rechtslage und nach Erkenntnis, dass seitens der Schuldner keine Zahlungseingänge zu erwarten seien, habe der Bf. den Geschäftsbetrieb im Wesentlichen eingestellt. Sämtliche eingehende Zahlungen seien von der Bank nicht mehr freigegeben worden. Dies zeige sich auch in der Saldenliste zum 31.01.2012, woraus Einnahmen von Euro 1.456,00 ersichtlich seien. In Verbindung mit der Gläubigerliste aus dem Konkursakt zeige sich mehr als eindeutig die insolvenzrechtliche Überschuldung und sohin auch die Zahlungsunfähigkeit, welche bereits im Jänner 2012 gegeben gewesen sei.

Dass sämtliche Forderungen aus Warenlieferungen und Leistungen der Bank bereits im Jahre 2008 abgetreten gewesen seien, ergebe sich aus den Kreditverträgen, welche ebenfalls seinem Schreiben beigelegt seien. Sämtliche Sanierungsversuche seien erfolglos geblieben und auch seitens des Masseverwalters hätten keine Zahlungseingänge aus den Forderungen einbringlich gemacht werden können, dies verdeutliche die Gesamtsituation.

Zu erwähnen sei auch, dass sämtliches Privatvermögen, welches an die Bank verpfändet gewesen sei, von der Raiffeisenbank Salzburg eingezogen und verwertet worden sei; sohin habe auch keine Kapitalaufstockung vorgenommen werden können. Selbst Bürgschaftsverpflichtungen seitens der Ehegattin seien verwertet worden.

Betreffend die offenen Lohnsteuerbeträge (§ 78 Abs. 3 EStG) könne angemerkt werden, dass Lohnzahlungen nicht mehr erfolgt seien und die Dienstnehmer ihre Forderungen beim Insolvenzfonds angemeldet und von diesem die Entschädigung erhalten hätten, insofern treffe ihn auch hierzu kein Verschulden.

Ergänzend dazu auch nochmals der Hinweis, dass seitens der Banken - Raiffeisenverband Salzburg - die Konten bereits im Dezember 2011 gesperrt gewesen seien und keinerlei Zahlungen hätten durchgeführt werden können (vgl. dazu Anlage Kontoauszüge).

All diese Fakten seien, wie bereits erwähnt, dem Finanzamt bekannt und seinerzeit offengelegt worden. Fakt sei auch, dass Herr P-1 als Geschäftsführer der GmbH keinerlei Zahlungen in irgendwelcher Form (mit Ausnahme des Kostenvorschusses für das Gericht) geleistet habe.

Im Verhältnis zu anderen Gläubigern sei das Finanzamt besser bedient worden, auch dies sei aktenkundig, da Zahlungen an das Finanzamt immer wieder geleistet worden seien.

Zusammenfassend könne festgehalten werden, dass sich die Ursachen für die Insolvenz aufgrund der Zahlungsausfälle ergeben hätten. Insbesondere durch die Großinsolvenz der Baufirma G-2 habe sich ein Zahlungsausfall von mehr als Euro 450.000,00 ergeben, den die Gesellschaft nicht mehr habe verkraften können und der zur Insolvenz der Gesellschaft geführt habe. Aufgrund dieser Tatsachen bzw. Ereigniseintritte hätten sich die schwerwiegenden hier angeführten Folgen ergeben.

In Ergänzung sei darauf hinzuweisen, dass aufgrund einer Anzeige der Abgabenbehörde die Staatsanwaltschaft eingeschaltet worden sei und in einem Verfahren vor dem Straflandesgericht in Wien die Schuldlosigkeit des Bf. bestätigt worden sei, indem betreffend die Tatvorwürfe ein Freispruch erfolgt sei. Diesbezüglich verweise er auf die Aktenzahl N-2. Durch dieses Urteil werde jedenfalls bestätigt, dass er nicht an den Machenschaften (betreffend Personalbereitstellung) beteiligt gewesen sei, und die ihm auferlegten Pflichten zum Eingehen der Geschäftsbeziehung mit den Personalbereitstellungsfirmen eingehalten habe.

Letztlich werde konkret zu den gestellten Fragen des Vorhalts wie folgt geantwortet:

Bis zuletzt - Dezember 2011 - habe der Bf. immer Zahlungen an das Finanzamt geleistet. Es hätten die Finanzamtsschulden nicht mehr bedient werden können, da die Raiffeisenbank Salzburg die Kredite fällig und keinerlei Geldmittel zur Verfügung gestellt habe, obwohl Zahlungseingänge vorgelegen seien. Die Bank habe die eingelangten Geldbeträge aufgrund der Forderungszession nicht mehr freigegeben, Zahlungsanweisungen seien nicht angenommen bzw. rückgebucht worden. Die als Pfand begebenen Sicherheiten seien von der Bank eingezogen und Bürgschaften - wie bereits erwähnt - „gezogen“ worden. Sihin seien keinerlei freie Geldmittel mehr gegeben gewesen.

Der Bf. besitze keinerlei pfändbares Vermögen; er besitze weder Grundvermögen noch Geldforderungen irgendwelcher Art, es bestünden Verbindlichkeiten gegenüber Gläubigern in Höhe von derzeit über Euro 400.000,00. Der Lebensunterhalt werde aus seinen Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit bestritten; sein Nettolohn betrage per Monat durchschnittlich Euro 800,00.

---//---

Mit Schreiben vom 12.10.2016 ersuchte das Finanzamt den Bf. um Ergänzung:

Im Schreiben vom 19.02.2016 werde ausgeführt, dass die haftungsrelevanten Abgaben strittig seien. Aufgrund fehlender Barmittel habe die Masseverwalterin auf die Einbringung eines

Rechtsmittels verzichtet. Zum Sachverhalt selbst sei ausgeführt worden, dass in den Zeiträumen 2008 bis 2011 das Personal ausgegliedert und für die Bewältigung der Arbeiten eine Leasingfirma beauftragt gewesen sei. Die Rechnungen für die Personalüberlassung seien zum größten Teil beglichen worden, daher seien die festgesetzten Lohnabgaben den Personalbereitstellungsfirmen zuzurechnen und nicht der gegenständlichen GmbH.

Dazu sei festzuhalten, dass im Haftungsverfahren die Abgabenbehörde grundsätzlich an den Inhalt der vorangegangenen Abgabenbescheide gebunden sei. Durch § 248 BAO sei dem Haftenden ein Rechtszug gegen den Abgabenbescheid eingeräumt. Nur wenn, was im gegenständlichen Haftungsverfahren nicht der Fall sei, der Entscheidung über die Heranziehung zur Haftung kein Abgabenbescheid vorangehe, bestehe eine solche Bindung nicht.

Für das Haftungsverfahren sei entscheidungswesentlich, ob der Geschäftsführer bei Fälligkeit der Abgabenverbindlichkeiten Mittel zur Bezahlung zur Verfügung gehabt habe. Der Geschäftsführer müsse die ihm zur Verfügung stehenden Mittel anteilig für die Begleichung aller fälligen Verbindlichkeiten verwenden, wenn die Mittel zur Befriedigung aller Gläubiger nicht ausreichten. Die Gleichbehandlung sämtlicher Gläubiger beziehe sich auf die jeweiligen Fälligkeitszeitpunkte einerseits und das Vorhandensein liquider Mittel andererseits. Der Vertreter dürfe hierbei Abgabenschulden nicht schlechter behandeln als die übrigen Schulden.

Den Vertreter treffe im Haftungsverfahren eine qualifizierte Behauptungs- und Konkretisierungslast. Pauschale Behauptungen, dass die Abgabenbehörde bei der Mittelverteilung nicht benachteiligt worden sei, reichten nicht aus. Dem Vertreter obliege der Nachweis, welcher Betrag bei Gleichbehandlung sämtlicher Gläubiger an die Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre. Die vom Bf. bisher vorgelegten Unterlagen reichten nicht aus, um den Nachweis der Gläubigergleichbehandlung zu erbringen. Gelingt der Nachweis der Gleichbehandlung nicht, so könne die Haftung für den gesamten uneinbringlichen Abgabebetrag geltend gemacht werden.

Deutliche Anhaltspunkte für eine gänzliche Vermögenslosigkeit der Gesellschaft zu den Fälligkeitstagen der haftungsgegenständlichen Abgaben ergäben sich laut Aktenlage keine, zumal bis März 2012 laufend Umsätze erzielt worden seien, woraus geschlossen werden könne, dass Mittel zur zumindest anteiligen Abgabenerichtung im haftungsrelevanten Zeitraum vorhanden gewesen seien.

Ergänzend werde festgehalten, dass sich eine schuldhafte Verletzung der Vertreterpflichten auch daraus ergebe, wenn sich der Geschäftsführer in die Abhängigkeit eines Dritten (Bank) begeben und er in seiner Verfügungsgewalt derart eingeschränkt werde, dass er über einlangende Kundengelder nur mehr nach Maßgabe der Bank verfügen könne.

Der Zeitpunkt, für den zu beurteilen sei, ob der Vertretene die für die Abgabentrückhaltung erforderlichen Mittel gehabt habe, bestimme sich danach, wann die Abgaben bei Beachtung der abgabenrechtlichen Vorschriften zu entrichten gewesen wären. Bei Selbstbemessungsabgaben sei maßgebend, wann die Abgaben bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung abzuführen gewesen wären. Maßgebend sei daher der Zeitpunkt ihrer Fälligkeit, unabhängig davon, wann die Abgaben bescheidmäßig festgesetzt worden seien.

Dem Vorbringen, dass sämtliche Versuche, Geldmittel zugunsten der Gesellschaft einbringlich zu machen, gescheitert seien, müsse entgegengehalten werden, dass im Haftungsverfahren nicht die Schuldlosigkeit des Geschäftsführers an der wirtschaftlichen Situation der Gesellschaft nachzuweisen sei, sondern die anteilige Verwendung der vorhandenen Gesellschaftsmittel.

Im Sinne obiger Ausführungen werde der Bf. ersucht, für den Zeitraum, in dem die haftungsgegenständlichen Abgabenschuldigkeiten entstanden seien, eine Aufstellung vorzulegen, aus der ersichtlich sei, wie hoch die an den jeweiligen Fälligkeitstagen vorhanden gewesen Mittel, die jeweiligen Verbindlichkeiten und die jeweiligen Zahlungen gewesen seien. Zum Nachweis der Richtigkeit der Angaben werde um Vorlage geeigneter Unterlagen gebeten.

Eine Ausnahme vom Gleichbehandlungsgrundsatz bestehe für die Lohnsteuer. Betreffend die Lohnsteuer sei die abgabenrechtlich relevante Pflichtverletzung schon gemäß § 78 Abs. 3 EStG gegeben. Reichten die dem Arbeitgeber zur Verfügung stehenden Mittel zur Zahlung des vollen vereinbarten Arbeitslohnes nicht aus, so habe er die Lohnsteuer von dem tatsächlich zur Auszahlung gelangenden niedrigeren Betrag zu berechnen und einzubehalten. In solchen Fällen dürften Löhne somit nicht in voller Höhe ausbezahlt werden und seien sie anteilig zu kürzen. Die auf den gekürzten Lohnbetrag entfallende Lohnsteuer sei zur Gänze zu entrichten.

Betreffend die offenen Lohnsteuerbeträge sei vorgebracht worden, dass Lohnzahlungen nicht mehr erfolgt seien. Diesbezüglich werde um Mitteilung bzw. Nachweis gebeten, ab wann keine Löhne mehr ausbezahlt worden seien.

Aus dem Hinweis, dass in einem Verfahren vor dem Straflandesgericht in Wien ein Freispruch erfolgt sei, lasse sich nichts gewinnen, da es keine Voraussetzung für die Haftungsinanspruchnahme bilde, ob in einem förmlichen Strafverfahren ein Schuldspruch erfolge oder nicht. Ein Freispruch entbinde den Geschäftsführer somit nicht von der Verpflichtung, im Haftungsverfahren die Gründe aufzuzeigen, die ihn ohne sein Verschulden an der rechtzeitigen Abgabentrückhaltung gehindert hätten.

---//---

Mit Schreiben vom 14.11.2016 nahm der Bf. dazu Stellung:

Aus dem Anmeldungsverzeichnis im Insolvenzverfahren ergebe sich, dass sogar geringfügige Beträge nicht bezahlt worden seien, sodass peinlich darauf geachtet worden sei, keine Forderungen zu begleichen, um nicht in die Haftung nach § 158 Abs. 1 StGB zu schlittern.

Beantragt werde daher die Einsichtnahme in das Anmeldungsverzeichnis, woraus die Feststellung zu treffen sei, dass im inkriminierten Zeitraum eine Entrichtung der Abgaben unmöglich gewesen sei, dazu zusätzlich die Beischaffung der von Konkursgläubigern bei Gericht eingereichten Forderungsanmeldungen, dies alles zum Beweis dafür, dass aufgrund des dort ersichtlichen Zinsenlaufes, somit der Fälligkeit der Forderungen und der für den Zinsenlauf notwendigen fehlenden Entrichtung erkennbar und nachvollziehbar sei, dass auch eine Entrichtung der Beitragsschulden unmöglich gewesen sei, dies für den inkriminierten Zeitraum.

Worin eine Bevorzugung der Bank (diese lasse nur eine beschränkte Verfügung über die einlangenden Kundengelder zu) bestehen hätte sollen, sei nicht erkennbar. Im Grunde genommen sei diese Vorgangsweise eine Form der Kreditfinanzierung, die bewirke, dass das Unternehmen weitergeführt werden könne. Worin dabei eine Verletzung der Vertreterpflicht bestehen solle, sei nicht nachvollziehbar.

Jedenfalls sei aktenkundig, dass nicht nur für den inkriminierten Zeitraum, sondern auch darüber hinaus die Abgaben (Finanzamt ab 2010) zwar gemeldet, aber nicht entrichtet hätten werden können, da keine flüssigen Mittel zur Verfügung gestanden seien. Die Forderungsanmeldungen der Abgabenbehörden seien auch aktenkundig.

Beantragt werde daher die Einsichtnahme in das Anmeldungsverzeichnis, woraus die Feststellung zu treffen sei, dass im inkriminierten Zeitraum eine Entrichtung der Beiträge nach dem ASVG unmöglich gewesen sei, dazu zusätzlich die Beischaffung der von Konkursgläubigern bei Gericht eingereichten Forderungsanmeldungen, dies alles zum Beweis dafür, dass aufgrund des dort ersichtlichen Zinsenlaufes, somit der Fälligkeit der Forderungen und der für den Zinsenlauf notwendigen fehlenden Entrichtung erkennbar und nachvollziehbar sei, dass auch eine Entrichtung der Beitragsschulden unmöglich gewesen sei, dies für den inkriminierten Zeitraum.

Rechtlich beurteilt ergebe sich:

Das Erkenntnis des VwGH Geschäftszahl Ra 2015/08/0040 vom 07.10.2015 spreche unbestritten davon, dass nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. etwa die Erkenntnisse vom 21.5.1996, 93/08/0221, vom 29.6.1999, 99/08/0075, uva.) die Haftung gemäß § 67 Abs. 10 ASVG eine dem Schadenersatzrecht nachgebildete Verschuldenshaftung sei, die den Geschäftsführer deshalb treffe, weil er seine gegenüber dem Sozialversicherungsträger bestehende gesetzliche Verpflichtung zur rechtzeitigen Entrichtung von Beiträgen schuldhaft (leichte Fahrlässigkeit genüge) verletzt habe und eine

solche Pflichtverletzung darin bestehen könne, dass er die Beitragsschulden (ohne rechtliche Grundlage) insoweit schlechter behandle als sonstige Verbindlichkeiten, als er diese bediene, jene aber unberichtigt lasse bzw. im Fall des Fehlens ausreichender Mittel nicht für eine zumindest anteilmäßige Befriedigung Sorge trage; jedoch auch davon, dass die Behörde den Vertreter, wenn er nicht nur ganz allgemeine, sondern einigermaßen konkrete sachbezogene Behauptungen aufgestellt habe, die nicht schon von vornherein aus rechtlichen Gründen unmaßgeblich seien, vorerst zu einer Präzisierung und Konkretisierung seines Vorbringens sowie zu entsprechenden Beweisanboten aufzufordern habe, die ihr nach allfälliger Durchführung eines danach erforderlichen Ermittlungsverfahrens die Beurteilung ermöglichen, ob und in welchem Ausmaß ihn eine Haftung treffe.

Das bedeute, dass die „einigermaßen konkreten sachbezogenen Behauptungen“ den obigen Ausführungen entsprächen und daher nach Beischaffung der von den Konkursgläubigern bei Gericht eingereichten Forderungsanmeldungen neuerlich eine Äußerung abgegeben werde, weil derzeit nur Denkvarianten möglich seien.

Der Beschwerdeführer selbst habe ein reges Interesse daran, die Richtigkeit seines Beschwerdevorbringens unter Beweis zu stellen, wobei dazu das Erkenntnis des VwGH vom 12.01.2016, Ra 2014/08/0028, als passend anzusehen ist. Danach dürfe diese besondere Behauptungs- und Beweislast auch nicht überspannt oder so aufgefasst werden, dass die Behörde - bzw. hier das Verwaltungsgericht - von jeder Ermittlungspflicht entbunden wäre (vgl. das Erkenntnis vom 12.4.1994, 93/08/0232, uva.).

Es werde daher beantragt, nach Einsichtnahme der Behörde in das Anmelungsverzeichnis und Erörterung dieses das Ergebnis mitzuteilen, um eine endgültige Stellungnahme abgeben zu können.

---//---

Darauf replizierte das Finanzamt mit Schreiben vom 03.01.2017:

Im Schreiben vom 14.11.2016 werde ausgeführt, dass sich aus dem Anmelungsverzeichnis ableiten lasse, dass sogar geringfügige Beträge nicht bezahlt worden seien, dies, da genau darauf geachtet worden sei, keine Forderungen zu begleichen, um nicht in die Haftung nach § 156 Abs. 1 StGB zu schlittern.

Dazu sei auszuführen, dass die Verpflichtung zur zumindest anteiligen Zahlung von Abgabenschulden auch durch Nichtzahlung an alle Gläubiger verletzt werde, wenn Mittel zur Gläubigerbefriedigung zum Zeitpunkt der Fälligkeiten der Abgaben verfügbar gewesen seien. In der Gleichbehandlung der Abgabenschulden könne keine im „status kridae“ unzulässige Gläubigerbevorzugung gesehen werden. Ein Verbot an den Schuldner bzw. dessen Vertreter,

mit Stellen eines Konkursantrages jegliche Zahlungen einzustellen, sei dem Gesetz nicht zu entnehmen.

Wie bereits im Schreiben vom 12.10.2016 ausgeführt, treffe den Vertreter im Haftungsverfahren eine qualifizierte Behauptungs- und Konkretisierungslast. Der bloße Hinweis, dass der Nachweis der Gläubigergleichbehandlung aus dem Konkursakt ersichtlich wäre, gehe dabei ins Leere, weil aus dem Konkursakt nur der status quo zum Zeitpunkt der Insolvenzeröffnung hervorgehe, nicht aber die in den Zeiträumen zuvor vorhandenen liquiden Mittel und die aushaftenden Verbindlichkeiten. Ergänzend werde bemerkt, dass der Abgabenbehörde das Anmelungsverzeichnis vorliege, dies aber aufgrund obiger Ausführungen zur Erbringung des Nachweises der Gläubigergleichbehandlung nicht geeignet sei. Festgehalten werde weiters, dass es nicht die Aufgabe der Abgabenbehörde sei, einen Liquiditätsstatus zu erstellen, da dem Vertreter der Nachweis obliege, welcher Betrag bei Gleichbehandlung sämtlicher Gläubiger an die Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre. Es obliege dem Vertreter, das Ausmaß der quantitativen Unzulänglichkeit der in den Fälligkeitszeitpunkten der Abgaben zur Verfügung stehenden Mittel nachzuweisen, da nicht die Abgabenbehörde das Ausreichen der Mittel zur Abgabentrichtung nachzuweisen habe, sondern der zur Haftung heranzuziehende Geschäftsführer das Fehlen ausreichender Mittel.

Es liegt in seinem Interesse zum Nachweis der Gläubigergleichbehandlung eine Aufstellung für den Zeitraum, in dem die haftungsgegenständlichen Abgaben entstanden seien, vorzulegen, aus der ersichtlich sei, wie hoch die an den jeweiligen Fälligkeitstagen vorhanden gewesen Mittel, die jeweiligen Verbindlichkeiten und die jeweiligen Zahlungen gewesen seien. Weiters werde, wie bereits im Schreiben vom 12.10.2016 angeführt, um Mitteilung bzw. Nachweis gebeten, ab wann keine Löhne mehr ausbezahlt worden seien.

---//---

Mit Schreiben vom 30.01.2017 nahm der Bf. zum Verteilungsentwurf (betreffend Forderungsanmeldungen im Insolvenzverfahren) Stellung:

Aus den eingesehenen Forderungsanmeldungen ergebe sich, dass einzig die Löhne teilweise bezahlt worden seien, ab 2011 auch diese nicht mehr.

Somit sei aus dem Beginn des Zinsenlaufes (§§ 1333 Abs. 1, 1334 ABGB) eindeutig auf die Fälligkeit der Forderung zu schließen, das heiße, dass der Tag des Beginnes des Zinsenlaufes am Tag nach der Fälligkeit der Forderung liege.

Betrachte man dazu die Verteilungsquote (0,12%), so lasse dies den Schluss zu, dass kaum verteilbares Vermögen vorhanden gewesen sei, sodass alle Gläubiger gleichbehandelt worden seien, ansonsten Straftatbestände (§§ 156,158 StGB) aktuell wären. Der Bf. sei eben bemüht

gewesen, alle Gläubiger gleich zu behandeln, was bei mangelnden liquiden Mitteln durch die geringe Höhe der Verteilungsquote erwiesen sei.

Das bereits angeführte Erkenntnis des VwGH vom 07.10.2015, Ra 2015/08/0040, betreffe zwar die Haftung gemäß § 67 Abs. 10 ASVG, im Grunde genommen seien aber die Haftungen nach den §§ 67 Abs. 10 ASVG und 9 bzw. 80 BAO ident. Das heiße, dass zwar diese Entscheidung des VwGH als Argumentationshilfe herangezogen werden könne, nicht aber als schlüssige Begründung.

Jedoch zeige das Erkenntnis des VwGH vom 23.08.2016, Ra 2016/16/0063, dass die Entscheidungen des Höchstgerichtes über die Fragen der Haftungen (§§ 67 Abs. 10 ASVG bzw. 9, 80 BAO) inhaltlich vergleichbar seien. So führe der VwGH aus:

„Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes erfährt die Haftung des Vertreters nur dann eine Einschränkung, wenn er den Nachweis erbringt, welcher Abgabebetrag auch bei einer gleichmäßigen Befriedigung der Gläubiger uneinbringlich geworden wäre. Die qualifizierte Mitwirkungspflicht des Geschäftsführers bedeutet nicht, dass die Behörde von jeglicher Ermittlungspflicht entbunden wäre; hat der Geschäftsführer nicht nur ganz allgemeine, sondern einigermaßen konkrete, sachbezogene Behauptungen aufgestellt, die nicht schon von vornherein aus rechtlichen Gründen als unmaßgeblich einzustufen sind, so hat ihn die Behörde zu einer Präzisierung und Konkretisierung seines Vorbringens und zu entsprechenden Beweisanboten aufzufordern, die es ihr, nach allfälliger Durchführung eines danach erforderlichen Ermittlungsverfahrens, ermöglichen, zu beurteilen, ob der Geschäftsführer ohne Verstoß gegen die ihm obliegende Gleichbehandlungspflicht vorgegangen ist und ob und in welchem Ausmaß ihn deshalb eine Haftung trifft. Kommt der Geschäftsführer dieser Aufforderung nicht nach, so bleibt die Behörde zu der Annahme berechtigt, dass er seiner Verpflichtung schuldhaft nicht nachgekommen ist. Damit der Geschäftsführer seine qualifizierte Behauptungs- und Konkretisierungslast erfüllt, ist die Darstellung der konkreten finanziellen Situation der Gesellschaft und ihrer Gebarung im fraglichen Zeitpunkt erforderlich. Konsequenterweise haftet der Geschäftsführer ansonsten für die von der Haftung betroffenen Abgabenschulden zur Gänze (vgl. etwa die Erkenntnisse vom 24. Juni 2010, 2009/16/0206, und vom 27. Jänner 2011, 2009/16/0108, mwN).

Das bedeute, dass die „einigermaßen konkreten sachbezogenen Behauptungen“ den obigen Ausführungen entsprächen.

Der Beschwerdeführer selbst habe ein reges Interesse daran, die Richtigkeit des Beschwerdevorbringens unter Beweis zu stellen, wobei dazu das Erkenntnis des VwGH vom 12.01.2016, Ra 2014/08/0028, als passend anzusehen sei:

„Danach darf diese besondere Behauptungs- und Beweislast auch nicht überspannt oder so aufgefasst werden, dass die Behörde - bzw. hier das Verwaltungsgericht - von jeder

Ermittlungspflicht entbunden wäre (vgl. das hg. Erkenntnis vom 12. April 1994, 93/08/0232; uva.).“

Schlussendlich werde die Einstellung des Verfahrens beantragt.

---//---

Mit Bescheid vom 18.05.2017 wurde der Bf. gemäß § 9 Abs. 1 BAO iVm § 80 BAO als Haftungspflichtiger für nachstehende Abgaben der G-1 in der Höhe von € 152.218,71 zur Haftung herangezogen:

<i>Abgabe</i>	<i>Zeitraum</i>	<i>Betrag</i>	<i>Fälligkeit</i>
Lohnsteuer	2007	29.836,78	15.01.2008
Dienstgeberbeitrag	2007	11.737,06	15.01.2008
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	2007	1.121,54	15.01.2008
Lohnsteuer	2008	33.778,29	15.01.2009
Dienstgeberbeitrag	2008	12.888,66	15.01.2009
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	2008	1.231,58	15.01.2009
Lohnsteuer	2009	31.153,77	15.01.2010
Dienstgeberbeitrag	2009	9.315,49	15.01.2010
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	2009	890,13	15.01.2010
Lohnsteuer	2010	11.256,78	17.01.2011
Dienstgeberbeitrag	2010	5.441,24	17.01.2011
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	2010	507,87	17.01.2011
Säumniszuschlag 1	2007	234,74	07.04.2011
Säumniszuschlag 1	2007	596,73	07.04.2011
Säumniszuschlag 1	2008	257,77	07.04.2011
Säumniszuschlag 1	2008	675,57	07.04.2011
Säumniszuschlag 1	2009	623,08	07.04.2011
Säumniszuschlag 1	2009	186,31	07.04.2011
Aussetzungszinsen	2011	485,31	06.07.2011

Die genannten Abgabenschuldigkeiten seien bei der GmbH als uneinbringlich anzusehen. Dies ergebe sich daraus, dass der über das Vermögen der Gesellschaft eröffnete Konkurs mit Beschluss des Landesgerichtes Wiener Neustadt vom D-3 nach Schlussverteilung aufgehoben worden sei.

Gemäß § 80 Abs. 1 BAO hätten die zur Vertretung juristischer Personen Berufenen alle Pflichten zu erfüllen, die den von ihnen Vertretenen oblägen, und insbesondere dafür zu sorgen, dass die Abgaben aus den Mitteln, die sie verwalteten, entrichtet würden.

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

Entsprechend der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sei es im Falle der Uneinbringlichkeit der Abgaben bei der Gesellschaft Sache des Geschäftsführers nachzuweisen, weshalb er nicht Sorge getragen habe, dass die Gesellschaft die anfallenden Abgaben rechtzeitig entrichtet habe, widrigenfalls die Abgabenbehörde eine schuldhaftige Pflichtverletzung annehmen dürfe.

Reichten die Mittel zur Befriedigung aller Gläubiger nicht aus, habe der Geschäftsführer dafür zu sorgen, dass die ihm zur Verfügung stehenden Mittel anteilig für die Begleichung aller fälligen Verbindlichkeiten verwendet würden. Die Gleichbehandlung sämtlicher Gläubiger beziehe sich auf die jeweiligen Fälligkeitszeitpunkte einerseits und das Vorhandensein liquider Mittel andererseits. Der Vertreter dürfe hierbei Abgabenschulden nicht schlechter behandeln als die übrigen Schulden. Dem Vertreter obliege 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. Gelingt der Nachweis der Gleichbehandlung nicht, so könne die Haftung für den gesamten uneinbringlichen Abgabebetrag geltend gemacht werden.

Den Vertreter treffe im Haftungsverfahren eine qualifizierte Behauptungs- und Konkretisierungslast. Pauschale Behauptungen, dass die Abgabenbehörde bei der Mittelverteilung nicht benachteiligt worden sei, seien mangels jeder zahlenmäßiger Festlegung zu unkonkret, um der qualifizierten Mitwirkungspflicht des Vertreters an der Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes Rechnung zu tragen. Ebenso gehe der bloße Hinweis, dass der Nachweis der Gläubigergleichbehandlung aus dem Konkursakt ersichtlich wäre, ins Leere, da aus dem Konkursakt nur der „status quo“ zum Zeitpunkt der Insolvenzeröffnung hervorgehe, nicht aber die in den Zeiträumen zuvor vorhandenen liquiden Mittel und die aushaftenden Verbindlichkeiten. Dies lasse sich auch nicht aus den Forderungsanmeldungen bzw. den Zinsenläufen ableiten. Festzuhalten sei, dass die Verpflichtung zur zumindest anteiligen Zahlung von Abgabenschulden auch durch Nichtzahlung an alle Gläubiger verletzt werde, wenn Mittel zur Gläubigerbefriedigung zum Zeitpunkt der Fälligkeiten der Abgaben verfügbar gewesen seien. In der Gleichbehandlung der Abgabenschulden könne keine im „status kridae“ unzulässige Gläubigerbevorzugung gesehen werden. Der Hinweis, dass eine Gleichbehandlung der Gläubiger im Rahmen der Schlussverteilung durch den Masseverwalter stattgefunden habe, sei für das Haftungsverfahren ohne Bedeutung, zumal sich der Zeitpunkt, für den zu beurteilen sei, inwieweit den Vertreter die Pflicht zur (zumindest teilweisen) Abgabentrückzahlung getroffen habe, danach bestimme, wann die Abgabe nach den abgabenrechtlichen Vorschriften zu

entrichten gewesen wäre. Bei Selbstbemessungsabgaben sei maßgebend, wann die Abgabe bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung abzuführen gewesen wäre.

Zur Ausführung, dass der Bf. stets bemüht gewesen sei, alle Verbindlichkeiten ordnungsgemäß zu bedienen, dies aber Ende 2011 gescheitert sei, da ein Hauptkunde insolvent geworden sei, sei zu bemerken, dass haftungsrelevant nur die Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten, somit die Verletzung durch Abgabenvorschriften begründeter Pflichten sei. Ein Verschulden des Geschäftsführers am Eintritt der Zahlungsunfähigkeit sei für das Haftungsverfahren ebenso wenig von Bedeutung, wie ein möglicher Verstoß gegen die handels- und strafrechtliche (Krida) Pflicht oder die Pflicht zur rechtzeitigen Stellung eines Konkursantrages, da die abgabenrechtliche Geschäftsführerhaftung nicht an dieselben Voraussetzungen knüpfe wie die zivilrechtliche.

Deutliche Anhaltspunkte für eine gänzliche Vermögenslosigkeit der Gesellschaft zu den Fälligkeitstagen der haftungsgegenständlichen Abgaben ergäben sich laut Aktenlage keine, zumal im haftungsgegenständlichen Zeitraum laufend Umsätze erzielt worden seien, woraus geschlossen werden könne, dass Mittel zur zumindest anteiligen Abgabentrückstellung vorhanden gewesen seien.

Ergänzend werde festgehalten, dass sich eine schuldhafte Verletzung der Vertreterpflichten auch daraus ergebe, wenn sich der Geschäftsführer in die Abhängigkeit eines Dritten (Bank) begeben und er in seiner Verfügungsgewalt derart eingeschränkt werde, dass er über einlangende Kundengelder nur mehr nach Maßgabe der Bank verfügen könne.

Eine Ausnahme vom Gleichbehandlungsgrundsatz bestehe für die Lohnsteuer. Betreffend die Lohnsteuer sei die abgabenrechtlich relevante Pflichtverletzung schon gemäß § 78 Abs. 3 EStG gegeben. Reichten die dem Arbeitgeber zur Verfügung stehenden Mittel zur Zahlung des vollen vereinbarten Arbeitslohnes nicht aus, so habe er die Lohnsteuer von dem tatsächlich zur Auszahlung gelangenden niedrigeren Betrag zu berechnen und einzubehalten. In solchen Fällen dürften Löhne somit nicht in voller Höhe ausgezahlt werden und seien sie anteilig zu kürzen. Die auf den gekürzten Lohnbetrag entfallende Lohnsteuer sei zur Gänze zu entrichten.

Im Rahmen des durchgeführten Vorverfahrens sei auch vorgebracht worden, dass die haftungsrelevanten Lohnabgaben strittig seien. Aufgrund fehlender Barmittel habe die Masseverwalterin auf die Einbringung eines Rechtsmittels verzichtet. Zur Sache selbst werde ausgeführt, dass in den Zeiträumen 2008 bis 2011 das Personal ausgegliedert und für die Bewältigung der Arbeiten eine Leasingfirma beauftragt gewesen sei. Die Rechnungen für die Personalüberlassung seien zum größten Teil beglichen worden, daher seien die festgesetzten Lohnabgaben den Personalbereitstellungsfirmen zuzurechnen und nicht der gegenständlichen GmbH.

Dazu sei festzuhalten, dass im Haftungsverfahren die Abgabenbehörde grundsätzlich an den Inhalt der vorangegangenen Abgabenbescheide gebunden sei. Durch § 248 BAO sei dem Haftenden ein Rechtszug gegen den Abgabenbescheid eingeräumt. Nur wenn, was im gegenständlichen Haftungsverfahren nicht der Fall sei, der Entscheidung über die Heranziehung zur Haftung kein Abgabenbescheid vorangehe, bestehe eine solche Bindung nicht.

Der Hinweis auf die Einstellung eines Verfahrens vor dem Straflandesgericht sei für das Haftungsverfahren nicht von Bedeutung. Eine Bindung der Abgabenbehörde bei der Beurteilung der Haftungsvoraussetzungen nach § 9 Abs. 1 BAO bestehe nicht. Durch einen Freispruch in einem Verwaltungsstrafverfahren werde der Vertreter somit nicht von der Verpflichtung entbunden, im Haftungsverfahren die Gründe aufzuzeigen, die ihn ohne sein Verschulden an der rechtzeitigen Abgabentrachtung gehindert hätten.

Da der Bf. einen Liquiditätsstatus zu den Fälligkeitstagen der haftungsrelevanten Abgaben trotz Aufforderung nicht erbracht habe, habe er seiner qualifizierten Mitwirkungspflicht an der Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes nicht entsprochen, weshalb die Voraussetzungen für eine Haftungsinanspruchnahme gemäß § 9 Abs. 1 BAO vorlägen. Bemerkt werde, dass die im Konkursverfahren der Primärschuldnerin zur Verteilung gelangte Quote bei der Ermittlung des Haftungsbetrages berücksichtigt worden sei.

---//---

In der dagegen am 23.06.2017 rechtzeitig eingebrachten Beschwerde führte der Bf. aus:

Richtig sei, dass er Alleingesellschafter und Alleingeschäftsführer der GmbH gewesen sei, weiter, dass zwischen 10 und 15 Personen, die vorher von seinem Unternehmen zur Sozialversicherung gemeldet gewesen seien, abgemeldet und im Rahmen des § 3 AÜG an andere Firmen als Arbeitskräfte überlassen und dann von ihm in seinem Unternehmen als Beschäftigter zur Arbeitsleistung für betriebseigene Aufgaben eingesetzt worden seien.

Es habe sich dabei um folgende Firmen gehandelt:

G-3, G-4, G-5, G-6, G-7, G-8

Der Bf. habe nicht gewusst, dass die Firmen Scheinfirmen sein sollten, er sei bei seinen Besuchen in Wien jedes Mal herzlich und freundschaftlich von den Verantwortlichen dieser Firmen empfangen worden, er habe keine Bedenken gehabt.

Bedenken habe im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung sein Steuerberater geäußert, was den Bf. veranlasst habe, unangemeldet nach Wien zu fahren und die Firmenadressen zu

kontrollieren. Dabei habe er den Schwindel bemerkt, nur habe er nichts mehr unternehmen können.

Sein Fehler sei seine Gutgläubigkeit gewesen, weil er davon ausgegangen sei, dass diese Unternehmen genauso seriös seien wie er, wobei aber seine Mitarbeiterin regelmäßig kontrolliert habe, ob die Leasingkräfte bei der WGKK versichert gewesen seien. Das seien sie gewesen. Eine Verhinderungsmöglichkeit hätte es seiner Ansicht nach für ihn nicht gegeben.

Die Frage bleibe, wer für die abgabenrechtlichen Verpflichtungen bei Arbeitskräfteüberlassung hafte.

Zu verweisen sei auf die LStR 15.1.5 Arbeitgeber bei Arbeitskräfteüberlassung (Personalgestellung) und Personalentsendung, RZ 923:

Danach sei bei der Überlassung (Gestellung) von Arbeitskräften an Dritte derjenige als Arbeitgeber anzusehen, der die Arbeitnehmer dem Dritten überlassen habe und sie entlohne (Überlasser), und nicht jener (Beschäftiger), der diese Arbeitskräfte in seinem Betrieb zur Arbeitsleistung einsetze (VwGH 20.12.1972, 2340/71). Im Falle eines Personalgestellungsunternehmens sei in der Regel von einem Dienstverhältnis zu demjenigen auszugehen, der die Dienste verschaffe (VwGH 15.9.1999, 97/13/0164). Bei der Überlassung von Arbeitskräften im Sinne des Arbeitskräfteüberlassungsgesetzes (AÜG, BGBl. Nr. 196/1988) träfen daher die steuerlichen Verpflichtungen als Arbeitgeber den Überlasser, also denjenigen, der die Arbeitnehmer zur Arbeitsleistung an Dritte vertraglich verpflichte.

Damit sei der Bf. als Unternehmer von den abgabenrechtlichen Verpflichtungen befreit, die Verpflichtung habe die beschriebenen Firmen getroffen, wobei er aber tatsächlich nicht gewusst habe, dass es sich um Scheinfirmen handle.

Die steuerliche Würdigung der Finanzbehörde aus Sicht des Abgabenrechtes prävaliere den Missbrauch der Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes im Sinne des § 22 BAO, zumal die umfangreichen Recherchen ergeben hätten, dass im vorliegenden Fall keine Personalgestellung im herkömmlichen Sinn vorliege und daher die Randziffer 923 LStR nicht greifen könne.

Nur nebenbei:

Die Akteneinsicht habe keine umfangreichen Recherchen nachvollziehbar werden lassen, sodass der Schluss der Abgabenbehörde, es sei davon auszugehen, dass bezüglich der Auslagerung des eigenen Personals eine missbräuchliche Gestaltungsform vorliege, falsch sei. Aus abgabenrechtlicher Sicht sei anzumerken, dass Steuerumgehung nach § 22 BAO weder verboten noch strafbar und daher auch kein Fall bekannt geworden sei, in dem ein Höchstgericht eine auf § 22 BAO gestützte Gestaltung als Abgabenhinterziehung im Sinne des

§ 33 FinStrG qualifiziert hätte (vgl. zB *Leitner/Toifl/Brandl*, Grundriss des österreichischen Finanzstrafrechts³, Wien 2008, Rz 950, oder *Kotschnigg*, Beweisrecht der BAO, § 22 Rz 20). Nach finanzstrafrechtlichen Prinzipien bleibe jede Steuergestaltung folgenlos, wenn und weil sie gegenüber der Finanzbehörde offengelegt werde (vgl. zB *Kotschnigg*, in: *Tannert/Kotschnigg* (Hrsg), FinStrG (Stand: Jänner 2014), § 33 Rz 29. Dementsprechend sei es herrschende Ansicht im Finanzstrafrecht, dass, selbst wenn Missbrauch nach § 22 BAO vorliege, in aller Regel die Strafbarkeit nach § 33 FinStrG ausscheide, weil regelmäßig der Offenlegungs- und Wahrheitspflicht entsprochen werde (vgl. zB *Seiler/Seiler*, FinStrG⁴, § 33 Rz 24).

Durch den Hinweis auf § 22 BAO, der finanzstrafrechtlich irrelevant sei, bleibe auch kein Raum für eine längere Verjährungsfrist bei der Abgabefestsetzung im Sinne des § 207 Abs. 2 BAO. Es sei nur die 5-jährige Frist anwendbar, sodass die Abgabefestsetzung wegen Verjährung unzulässig, somit rechtswidrig gewesen sei, was ausdrücklich gerügt werde.

Da der Beschwerdeführer keine Möglichkeit gehabt habe, inhaltlich die Abgabenbescheide zu prüfen, die an den Masseverwalter (des Unternehmens) zugestellt worden seien, müsse dies nunmehr im Haftungsverfahren gegen den Beschwerdeführer durchgeführt werden, daher der Antrag im Sinne des § 248 BAO, um die Rechtswidrigkeit der Abgabefestsetzung (Verjährung) vorbringen zu können, dies für die Bescheide ab 2007-2009 mit Datum 02.11.2015.

Die Zuschätzungen der Lohnabgaben im Sinne des § 184 BAO seien ein Faktum, das aber nicht den Schluss zulassen dürfe, dass damit die bedingt vorsätzliche Pflichtverletzung bei bestehendem Verkürzungswissen erwiesen sei. Die Abgabenbehörde habe die Zuschätzung vorgenommen, wozu komme, dass es sich um eine GPLA-Prüfung handle, sodass § 49 Abs. 1 ASVG (Anspruchsprüfung) anzuwenden sei. Diese Argumentation werde durch die Begründung der Prüfung bestätigt, wo zu lesen sei: „... *die Schätzung beruht auf der Grundlage des Kollektivvertrages ...*“.

Dem Finanzamt sei bezüglich der Argumentation recht zu geben, dass der bloße Hinweis, der Nachweis der Gläubigergleichbehandlung wäre aus dem Konkursakt ersichtlich, zu kurz greife, da aus dem Konkursakt nur der „status quo“ zum Zeitpunkt der Insolvenzeröffnung hervorgehe, nicht aber die in den Zeiträumen zuvor vorhandenen liquiden Mittel und die aushaftenden Verbindlichkeiten.

Jedoch lasse sich entgegen der Argumentation des Finanzamtes aus den Forderungsanmeldungen und den dort ersichtlichen Zinsenläufen eindeutig die Fälligkeit der Forderungen erkennen sowie der Umstand, dass ab dem Tag des Zinsenlaufes die liquiden Barmittel gefehlt hätten. Somit sei aus dem Beginn des Zinsenlaufes (§§ 1333 Abs. 1, 1334

ABGB) eindeutig auf die Fälligkeit der Forderung zu schließen, das heiße, dass der Tag des Beginnes des Zinsenlaufes am Tag nach der Fälligkeit der Forderung liege.

Somit könne aus dem Beginn der Zinsenläufe der Forderungen eindeutig nachvollzogen werden, wie hoch der Schuldenstand gewesen sei, aber nicht zum Zeitpunkt der Konkureröffnung, sondern Jahre vorher. Damit lasse sich auch nachvollziehen, ob der Haftungspflichtige zu diesen Zeitpunkten liquide Mitteln gehabt habe, um die Abgaben zu entrichten.

Betrachte man dazu die Verteilungsquote (0,12%), so lasse dies den Schluss zu, dass kaum verteilbares Vermögen vorhanden gewesen sei, sodass alle Gläubiger gleichbehandelt worden seien, ansonsten Straftatbestände (§§ 156, 158 StGB) aktuell wären. Der Bf. sei eben bemüht gewesen, alle Gläubiger gleich zu behandeln, was bei mangelnden liquiden Mitteln durch die geringe Höhe der Verteilungsquote erwiesen sei.

Interessant sei die Argumentation des Finanzamtes:

„Danach sei festzuhalten, dass die Verpflichtung zur zumindest anteiligen Zahlung von Abgabenschulden auch durch Nichtzahlung an alle Gläubiger verletzt wird, wenn Mittel zur Gläubigerbefriedigung zum Zeitpunkt der Fälligkeiten der Abgaben verfügbar waren. In der Gleichbehandlung der Abgabenschulden kann keine im „status kridae“ unzulässige Gläubigerbevorzugung gesehen werden. Der Hinweis, dass eine Gleichbehandlung der Gläubiger im Rahmen der Schlussverteilung durch den Masseverwalter stattgefunden habe, ist für das Haftungsverfahren ohne Bedeutung, zumal der Zeitpunkt, für den zu beurteilen ist, inwieweit den Vertreter die Pflicht zur (zumindest teilweisen) Abgabenermittlung getroffen hat, danach bestimmt, wann die Abgabe nach den abgabenrechtlichen Vorschriften zu entrichten gewesen wäre. Bei Selbstbemessungsabgaben ist maßgebend, wann die Abgabe bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung abzuführen gewesen wäre“.

Ausgehend von der Argumentation des Finanzamtes müsse ein redlicher Abgabepflichtiger bereits 2007 oder 2008 wissen, dass im Konkursverfahren (Schlussverteilung Jänner 2016) 0,12% als Verteilungsquote anzunehmen sei. Die Lohnsteuer 2007 betrage knapp 30.000,00 Euro, sodass 0,12% 250,00 Euro entsprächen. Wer könne 2009 voraussagen, dass 2016 diese Verteilungsquote heranzuziehen sein werde. Würde der Abgabepflichtige Euro 200,00 überweisen, hätte er seine Verpflichtung verletzt, würde er 1.000,00 Euro überweisen, so läge eine Gläubigerbegünstigung vor.

Dazu passe argumentativ auch der Hinweis des Finanzamtes, wonach sich deutliche Anhaltspunkte für eine gänzliche Vermögenslosigkeit der Gesellschaft zu den Fälligkeitstagen der haftungsgegenständlichen Abgaben nicht ergäben, zumal im haftungsgegenständlichen Zeitraum laufend Umsätze erzielt worden seien, woraus geschlossen werden könne, dass Mittel zur zumindest anteiligen Abgabenermittlung vorhanden gewesen seien.

Auch das Finanzamt könne nicht erklären, wie sich der Prozentsatz der zu entrichtenden Abgabenhöhe ergebe, da doch 0,12% erst Jahre später feststünden. Wie sei eine korrekte anteilige Abgabentrachtung möglich, wenn zu diesem Zeitpunkt der Anteil nicht errechnet werden könne. Das Finanzamt bleibe nämlich - bei pauschaler Begründung für die aus seiner Sicht notwendige Vorgangsweise - die Erklärung schuldig, wie die richtige Anteilsberechnung erfolgen hätte sollen, wenn der Anteil nicht bekannt sei.

Rechtlich beurteilt ergebe sich:

Es zeige das Erkenntnis des VwGH, Ra 2016/16/0063 vom 23.08.2016, dass die Entscheidungen des Höchstgerichtes über die Fragen der Haftungen (§§ 67 Abs. 10 ASVG bzw. 9; 80 BAO) inhaltlich vergleichbar seien. So führe der VwGH zu Ra 2016/16/0063 (23.08.2016) aus:

„Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes erfährt die Haftung des Vertreters nur dann eine Einschränkung, wenn er den Nachweis erbringt, welcher Abgabebetrag auch bei einer gleichmäßigen Befriedigung der Gläubiger uneinbringlich geworden wäre. Die qualifizierte Mitwirkungspflicht des Geschäftsführers bedeutet nicht, dass die Behörde von jeglicher Ermittlungspflicht entbunden wäre; hat der Geschäftsführer nicht nur ganz allgemeine, sondern einigermaßen konkrete, sachbezogene Behauptungen aufgestellt, die nicht schon von vornherein aus rechtlichen Gründen als unmaßgeblich einzustufen sind, so hat ihn die Behörde zu einer Präzisierung und Konkretisierung seines Vorbringens und zu entsprechenden Beweisanboten aufzufordern, die es ihr, nach allfälliger Durchführung eines danach erforderlichen Ermittlungsverfahrens, ermöglichen, zu beurteilen, ob der Geschäftsführer ohne Verstoß gegen die ihm obliegende Gleichbehandlungspflicht vorgegangen ist und ob und in welchem Ausmaß ihn deshalb eine Haftung trifft. Kommt der Geschäftsführer dieser Aufforderung nicht nach, so bleibt die Behörde zu der Annahme berechtigt, dass er seiner Verpflichtung schuldhaft nicht nachgekommen ist. Damit der Geschäftsführer seine qualifizierte Behauptungs- und Konkretisierungslast erfüllt, ist die Darstellung der konkreten finanziellen Situation der Gesellschaft und ihrer Gebarung im fraglichen Zeitpunkt erforderlich. Konsequenterweise haftet der Geschäftsführer ansonsten für die von der Haftung betroffenen Abgabenschulden zur Gänze (vgl. etwa die Erkenntnisse vom 24. Juni 2010, 2009/16/0206, und vom 27. Jänner 2011, 2009/16/0108, mwN)“.

Das bedeute, dass die „einigermaßen konkreten sachbezogenen Behauptungen“ den obigen Ausführungen entsprächen.

Abschließend noch ein Wort zur Frage des Ermessens:

Die vom Finanzamt verwendeten Pauschalbegründungen (Wiedergabe von Rechtssätzen) ließen die Rechtswidrigkeit der Ermessensübung deswegen erkennen, weil - unabhängig davon, ob wegen der Verjährung eine Abgabensatzung ausgeschlossen sei - der lange

Zeitablauf zwischen dem Entstehen der Abgabenschuld oder der Feststellung der Uneinbringlichkeit der Abgaben bei der Primärschuldnerin einerseits und der bescheidmäßigen Inanspruchnahme zur Haftung andererseits nicht einmal annähernd berücksichtigt worden sei. So habe der VwGH zu Ro 2014/16/0066 am 16.10.2014 entschieden, dass die lange Dauer eine Ermessensüberschreitung oder einen Ermessensmissbrauch darstellen könne, wenn ein solcher Umstand bei der Ermessensentscheidung überhaupt nicht berücksichtigt würde“.

Genau dieser Fall liege hier vor. Es finde sich im angefochtenen Bescheid kein Wort wegen der langen Dauer.

---//---

Mit Beschwerdeentscheidung vom 13.02.2019 gab das Finanzamt der Beschwerde teilweise statt, schränkte den Haftungsbetrag auf € 135.012,82 ein und wies die Beschwerde im Übrigen als unbegründet ab.

Nach Zitierung der Bezug habenden gesetzlichen Bestimmungen wurde ausgeführt:

Es stehe außer Streit, dass der Bf. im haftungsgegenständlichen Zeitraum Geschäftsführer der Primärschuldnerin gewesen sei und zum Kreis der in § 80 Bundesabgabenordnung genannten Vertreter zähle, die zur Haftung herangezogen werden könnten.

Unbestritten sei weiters, dass die haftungsgegenständlichen Abgaben bei der Primärschuldnerin uneinbringlich seien.

In der Beschwerdebegründung werde ausgeführt, dass zwischen 10 und 15 Personen, die vorher zur Sozialversicherung gemeldet gewesen seien, in weiterer Folge abgemeldet und im Rahmen des § 3 Arbeitskräfteüberlassungsgesetz an andere Firmen als Arbeitskräfte überlassen und dann als Beschäftigte zur Arbeitsleistung für betriebseigene Aufgaben eingesetzt worden seien. Der Bf. habe nicht gewusst, dass es sich um Scheinfirmen handle. Der Schwindel sei erst im Rahmen einer Prüfungshandlung bemerkt worden, zu diesem Zeitpunkt habe er aber nichts mehr unternehmen können. Eine Verhinderungsmöglichkeit sei aus seiner Sicht nicht gegeben gewesen. Die Frage bleibe, wer bei Arbeitskräfteüberlassung für die abgabenrechtlichen Verpflichtungen hafte.

Diesen Ausführungen müsse entgegengehalten werden, dass Einwendungen gegen den Abgabeananspruch nicht mit Erfolg im Haftungsverfahren vorgebracht werden könnten, sondern ausschließlich im Beschwerdeverfahren gemäß § 248 Bundesabgabenordnung betreffend Bescheide über den Abgabeananspruch, zumal nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes auch die nach § 9 Bundesabgabenordnung erforderliche Verschuldensprüfung von der objektiven Richtigkeit der Abgabenfestsetzung auszugehen

habe. Nur wenn der Entscheidung über die Heranziehung zur Haftung kein Abgabenbescheid vorangehe, bestehe eine solche Bindung nicht. Lediglich in einem solchen Fall sei die Frage, ob ein Abgabenanspruch gegeben sei, als Vorfrage im Haftungsverfahren von dem für die Entscheidung über die Haftungen zuständigen Organ zu entscheiden.

Im gegenständlichen Fall lägen der Haftungsinanspruchnahme wirksam an den Masseverwalter der Primärschuldnerin ergangene Abgabenbescheide zu Grunde, an deren Inhalt die Behörde im Haftungsverfahren gebunden sei. Die inhaltliche Richtigkeit dieser Bescheide ist nicht im gegenständlichen Haftungsverfahren, sondern im Zuge der gemäß § 248 Bundesabgabenordnung eingebrachten Beschwerde gegen die Abgabenansprüche zu erörtern. Wenn sich ein zur Haftung Herangezogener sowohl gegen die Geltendmachung der Haftung als auch gemäß § 248 Bundesabgabenordnung gegen den Bescheid über den Abgabenanspruch beschwere, habe die Abgabenbehörde zunächst nur über die Beschwerde gegen die Geltendmachung der Haftung zu entscheiden, weil sich erst aus dieser Entscheidung ergebe, ob eine Legitimation zur Beschwerde gegen den Abgabenanspruch überhaupt bestehe.

Aufgrund der bereits aufgezeigten, im Haftungsverfahren bestehenden Bindung der Behörde an den Inhalt der Abgabenbescheide, müsse im Haftungsverfahren von der Richtigkeit der dort getroffenen Feststellungen ausgegangen werden. Die einzelnen Abgabenbescheide dem Grunde und der Höhe nach seien daher im Haftungsverfahren nicht zu erörtern. Erst im nachfolgend durchzuführenden Beschwerdeverfahren gemäß § 248 Bundesabgabenordnung würden die Streitpunkte (Verpflichtung zur Abführung von Lohnabgaben bzw. Haftung dafür bei Arbeitskräfteüberlassung) zu erörtern sein.

Hinsichtlich der haftungsgegenständlichen Lohnabgaben für das Jahr 2010 sei allerdings festzustellen, dass diesen Abgaben Festsetzungsbescheide zu Grunde lägen, die dem Bf. seitens des Finanzamtes Neunkirchen Wiener Neustadt nicht spätestens mit dem Haftungsbescheid übermittelt worden seien. Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes sei damit aber mangels Beschwerdemöglichkeit nach § 248 Bundesabgabenordnung eine Haftungsinanspruchnahme für diese Abgaben ausgeschlossen, da ein Mangel des Verfahrens vorliege, der im Verfahren über die Beschwerde gegen den Haftungsbescheid nicht sanierbar sei.

Entsprechend der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sei es im Falle der Uneinbringlichkeit der Abgaben bei der Gesellschaft Sache des Geschäftsführers nachzuweisen, aus welchen Gründen ihm die Erfüllung der abgabenrechtlichen Pflichten unmöglich gewesen sei, widrigenfalls die Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung annehmen dürfe.

Reichten die Mittel zur Befriedigung aller Gläubiger nicht aus, habe der Geschäftsführer dafür zu sorgen, dass die ihm zur Verfügung stehenden Mittel anteilig für die Begleichung aller fälligen Verbindlichkeiten verwendet würden. Die Gleichbehandlung sämtlicher Gläubiger beziehe sich auf die jeweiligen Fälligkeitszeitpunkte einerseits und das Vorhandensein liquider Mittel andererseits. Der Vertreter dürfe hierbei Abgabenschulden nicht schlechter behandeln als die übrigen Schulden. Dem Vertreter obliege 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. Gelingt der Nachweis der Gleichbehandlung nicht, so könne die Haftung für den gesamten uneinbringlichen Abgabenbetrag geltend gemacht werden.

Den im Rahmen der besonderen Behauptungs- und Konkretisierungspflicht zur Feststellung des für die aliquote Erfüllung der Abgabenschuld zur Verfügung stehenden Teiles vom Gesamtbetrag der liquiden Mittel geforderte Liquiditätsstatus – in Form einer Gegenüberstellung von liquiden Mitteln und Verbindlichkeiten zum jeweiligen Fälligkeitstag der haftungsgegenständlichen Abgaben, wobei es auf die Abgabenverbindlichkeiten einerseits und die Summe der übrigen Verbindlichkeiten andererseits ankomme - sei vom Bf. nicht aufgestellt worden. Sein Vorbringen, dass aus den Forderungsanmeldungen und den dort ersichtlichen Zinsenläufen eindeutig die Fälligkeit der Forderungen sowie der Umstand, dass ab dem Tag des Zinsenlaufes die liquiden Barmittel gefehlt hätten, erkennbar sei, sei für sich alleine nicht geeignet, um den Nachweis der Gläubigergleichbehandlung zu erbringen. Dem Hinweis, dass die Abgabenbehörde nicht erklären habe können, wie sich der Prozentsatz der zu entrichtenden Abgabenhöhe errechne, sei entgegenzuhalten, dass der Bf. zum Nachweis der Gläubigergleichbehandlung im Rahmen des durchgeführten Ermittlungsverfahrens mehrmals aufgefordert worden sei (Schreiben vom 12.10.2016 sowie Schreiben vom 03.01.2017), eine Aufstellung vorzulegen, aus der ersichtlich sei, wie hoch die an den jeweiligen Fälligkeitstagen vorhanden gewesen Mittel, die jeweiligen Verbindlichkeiten und die jeweiligen Zahlungen gewesen seien. Dieser Aufforderung zum Zwecke des Nachweises der Gläubigergleichbehandlung sei er nicht nachgekommen. Wie bereits im Haftungsbescheid ausgeführt, ergäben sich keine deutlichen Anhaltspunkte für die gänzliche Vermögenslosigkeit der Gesellschaft zu den Fälligkeitszeitpunkten der haftungsgegenständlichen Abgaben, zumal laut Aktenlage bis zur Insolvenzeröffnung laufend Umsätze erzielt worden seien, woraus geschlossen werden könne, dass Mittel zur zumindest anteiligen Abgabentrachtung vorhanden gewesen seien. Somit wäre es, was eine allfällige Gleichbehandlung der Gläubiger betreffe, am Bf. gelegen gewesen, diese nicht nur zu behaupten, sondern in geeigneter Weise (siehe dazu obige Ausführungen) zu beweisen.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 15.12.2004, 2004/13/0146) verletze der Geschäftsführer die dem Abgabengläubiger gegenüber bestehende Pflicht zur zumindest anteiligen Tilgung der Abgabenforderungen auch dann, wenn er das Gebot quotenmäßiger Befriedigung der offenen Forderungen insoweit nicht beachte, als er keinem

der Gesellschaftsgläubiger auch nur anteilig Zahlung leiste. Festzuhalten sei, dass sich die kridamäßige Verteilung im Insolvenzverfahren von der Gleichbehandlung der fälligen Verbindlichkeiten vor der Insolvenz unterscheide. Im Haftungsverfahren bestimme sich der Zeitpunkt, für den zu beurteilen sei, inwieweit den Vertreter die Pflicht zur zumindest teilweisen Abgabentrachtung getroffen habe, danach, wann die Abgabe nach den abgabenrechtlichen Vorschriften zu entrichten gewesen wäre. Bei Selbstbemessungsabgaben sei maßgebend, wann die Abgabe bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung abzuführen gewesen wäre, unabhängig davon, wann sie bescheidmäßig festgesetzt worden sei. Die Lohnabgaben für das Jahr 2007 seien spätestens am 15.01.2008, die Lohnabgaben für das Jahr 2008 spätestens am 15.01.2009 und die Lohnabgaben für 2009 spätestens am 15.01.2010 fällig gewesen. Die angeführten Fälligkeiten, die für das Haftungsverfahren von Bedeutung seien, lägen somit lange vor Konkursöffnung (D-4).

Im Hinblick auf die unterlassene Behauptung und Konkretisierung des Ausmaßes der Unzulänglichkeit der in den Fälligkeitszeitpunkten zur Verfügung gestandenen Mittel zur Erfüllung der Abgabenverbindlichkeiten komme eine Beschränkung der Haftung bloß auf einen Teil der von der Haftung betroffenen Abgabenschulden nicht in Betracht.

Für aushaftende Abfuhrabgaben wie die Lohnsteuer gälten aber ohnedies Ausnahmen vom Gleichheitsgrundsatz, da nach § 78 Abs. 3 Einkommensteuergesetz der Arbeitgeber, wenn die zur Verfügung stehenden Mittel nicht zur Zahlung des vollen vereinbarten Arbeitslohnes ausreichen, die Lohnsteuer von dem tatsächlich zur Auszahlung gelangenden niedrigeren Betrag zu berechnen und einzubehalten habe.

Infolge der schuldhaften Pflichtverletzung könne die Abgabenbehörde nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes auch davon ausgehen, dass die Pflichtverletzung Ursache für die Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben gewesen sei.

Die Geltendmachung der Haftung im Sinne des § 9 Bundesabgabenordnung liege im Ermessen der Abgabenbehörde, das sich innerhalb der vom Gesetz aufgezeigten Grenzen zu halten habe. Innerhalb dieser Grenzen seien Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Dem Gesetzesbegriff „Billigkeit“ sei dabei die Bedeutung „berechtigzte Interessen der Partei“, dem Gesetzesbegriff „Zweckmäßigkeit“ die Bedeutung „öffentliches Anliegen an der Einbringung der Abgaben mit allen gesetzlich vorgesehenen Mitteln und Möglichkeiten“ beizumessen.

Wesentliches Ermessenskriterium sei die Vermeidung eines endgültigen Abgabenausfalls. Aus dem auf die Hereinbringung der Abgabenschuld beim Haftenden gerichteten Besicherungszweck der Haftungsbestimmung folge, dass die Geltendmachung der Haftung in

der Regel ermessenskonform sei, wenn die betreffenden Abgaben beim Primärschuldner uneinbringlich seien.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sei dem Element der Zumutbarkeit der Heranziehung eines Haftungspflichtigen angesichts lange verstrichener Zeit im Rahmen der behördlichen Ermessensübung besondere Bedeutung beizumessen.

Im gegenständlichen Fall sei das Insolvenzverfahren über das Vermögen der Primärschuldnerin mit Beschluss des Landesgerichtes Wiener Neustadt vom D-3 nach Schlussverteilung aufgehoben worden. Im Falle des Konkurses der Gesellschaft stehe die Uneinbringlichkeit regelmäßig nach Verteilung des Massevermögens und erfolgter Insolvenzaufhebung fest, sodass die Entscheidung über die Geltendmachung der Haftung in einem angemessenen Zeitraum nach diesem Zeitpunkt erfolgen müsse. Das Haftungsvorverfahren sei im Februar 2016, somit rund ein Monat nach Insolvenzaufhebung eingeleitet worden (Vorhalt vom 09.02.2016). Nach einem umfangreichen Ermittlungsverfahren (Ergänzungsersuchen vom 12.10.2016 und 03.01.2017) sei der beschwerdegegenständliche Haftungsbescheid schließlich am 18.05.2017 erlassen worden. Aufgrund voriger Ausführungen könne durchaus von einer zeitnahen Bescheiderlassung gesprochen werden.

Eine Unzumutbarkeit der Haftungsinanspruchnahme lasse sich auch aus der wirtschaftlichen Lage nicht ableiten. Der Verwaltungsgerichtshof habe in zahlreichen Entscheidungen betont, dass die Haftung keineswegs nur bis zur Höhe der aktuellen Einkünfte bzw. des aktuellen Vermögens des Haftungspflichtigen geltend gemacht werden dürfe. Die Geltendmachung der Haftung könne auch dann zweckmäßig sein, wenn die Haftungsschuld im Zeitpunkt der Geltendmachung uneinbringlich sei, da nicht auszuschließen sei, dass künftig neu hervorgekommenes Vermögen oder künftig erzielte Einkünfte zur Einbringlichkeit führen könnten.

Aufgrund umseitiger Ausführungen werde hinsichtlich der Lohnabgaben für 2010 (Lohnsteuer 2010 € 11.256,78, Dienstgeberbeitrag 2010 € 5.441,24 und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2010 € 507,87) der Beschwerde Folge gegeben. Weitere Gründe für eine zusätzliche Reduzierung des Haftungsbetrages bzw. gegen eine Haftungsinanspruchnahme gemäß § 9 i.V.m. §§ 80 ff. Bundesabgabenordnung lägen nicht vor. Der Haftungsbetrag sei somit von € 152.218,71 um € 17.205,89 auf € 135.012,82 einzuschränken gewesen. Im Übrigen sei die Beschwerde als unbegründet abzuweisen gewesen.

---//---

Fristgerecht beantragte der Bf. mit Schreiben vom 27.02.2019 die Vorlage der Beschwerde zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht, die Erörterung der einzelnen Abgabenbescheide dem Grunde und der Höhe nach, damit er nach Bekanntgabe der

Bescheide auch in die Lage versetzt werde, zur Höhe der Nachforderungen (Haftung) Stellung zu nehmen, sowie die Durchführung einer mündlichen Verhandlung und Entscheidung durch den Senat und brachte ergänzend vor:

In der Beschwerde vom 23.06.2017 sei intensiv darauf hingewiesen worden, dass der Beschwerdeführer nicht für die Lohnabgaben hafte, die Voraussetzungen nach § 207 Abs. 2 BAO nicht vorlägen und die Bescheide nicht hätten bekämpft werden können, weil eine Zustellung an den Beschwerdeführer nicht vorgenommen worden sei.

Durch den Hinweis auf § 22 BAO, der finanzstrafrechtlich irrelevant sei, bleibe auch kein Raum für eine längere Verjährungsfrist bei der Abgabefestsetzung im Sinne des § 207 Abs. 2 BAO. Es sei nur die 5-jährige Frist anwendbar, sodass die Abgabefestsetzung wegen Verjährung unzulässig, somit rechtswidrig gewesen sei, was ausdrücklich gerügt werde. Überdies sei - zumindest teilweise - absolute Verjährung eingetreten.

Da der Beschwerdeführer keine Möglichkeit gehabt habe, inhaltlich die Abgabenbescheide zu prüfen, da sie an den Masseverwalter (des Unternehmens) zugestellt worden seien, müsse dies nunmehr im Haftungsverfahren gegen den Beschwerdeführer durchgeführt werden, daher der Antrag im Sinne des § 284 BAO (*Anmerkung: gemeint wohl § 248 BAO*), um die Rechtswidrigkeit der Abgabefestsetzung (Verjährung) vorbringen zu können, dies für die Bescheide ab 2007-2009 mit Datum 02.11.2015.

In der Beschwerdevorentscheidung vom 13.02.2019 argumentiere das Finanzamt damit, dass Einwendungen gegen den Abgabenanspruch nicht mit Erfolg im Haftungsverfahren vorgebracht werden könnten, sondern ausschließlich im Beschwerdeverfahren gemäß § 248 Bundesabgabenordnung betreffend Bescheide über den Abgabenanspruch, zumal nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes auch die nach § 9 Bundesabgabenordnung erforderliche Verschuldensprüfung von der objektiven Richtigkeit der Abgabefestsetzung auszugehen habe. Nur wenn der Entscheidung über die Heranziehung zur Haftung kein Abgabenbescheid vorangehe, bestehe eine solche Bindung nicht. Lediglich in einem solchen Fall sei die Frage, ob ein Abgabenanspruch gegeben sei, als Vorfrage im Haftungsverfahren von dem für die Entscheidung über die Haftungen zuständigen Organ zu entscheiden. Im gegenständlichen Fall lägen der Haftungsinanspruchnahme wirksam an den Masseverwalter der Primärschuldnerin ergangene Abgabenbescheide zu Grunde, an deren Inhalt die Behörde im Haftungsverfahren gebunden sei. Die inhaltliche Richtigkeit dieser Bescheide sei nicht im gegenständlichen Haftungsverfahren, sondern im Zuge der gemäß § 248 Bundesabgabenordnung eingebrachten Beschwerde gegen die Abgabenansprüche zu erörtern. Wenn sich ein zur Haftung Herangezogener sowohl gegen die Geltendmachung der Haftung als auch gemäß § 248 Bundesabgabenordnung gegen den Bescheid über den Abgabenanspruch beschwere, habe die Abgabenbehörde zunächst nur über die Beschwerde gegen die Geltendmachung der Haftung zu entscheiden, weil sich erst aus dieser

Entscheidung ergebe, ob eine Legitimation zur Beschwerde gegen den Abgabenanspruch überhaupt bestehe.

Dieser Argumentation sei die Judikatur des VwGH (vom 28.06.2016, 2013/17/0828) entgegenzuhalten, wonach es dem Haftungspflichtigen gemäß § 248 BAO freistehe, nicht nur den Haftungsbescheid, sondern auch die Abgabenbescheide, aus denen sich die Höhe seiner Haftungsverpflichtung ergebe, zu bekämpfen (im Beschwerdefall gemäß § 248 BAO in der Fassung vor BGBl I Nr 14/2013 mit Berufung, nunmehr gemäß § 248 BAO in der Fassung BGBl I Nr 14/2013 mit Beschwerde an das Verwaltungsgericht; vgl. *Ritz*, BAO⁴, § 248 Tz 1 f, zur früheren Rechtslage bzw. zur nunmehrigen Rechtslage *Ritz*, BAO⁵, § 248 Tz 1 f). Diese Berufungen müssten nicht in gesonderten Schriftsätzen eingebracht werden (*Ritz*, aaO; vgl. zur Frage, ob die Bekämpfung des gegenüber der Primärschuldnerin ergangenen Bescheides dessen Zustellung an den Haftungspflichtigen erforderlich sei, auch VwGH 26. Mai 1998, 97/14/0080, und 28. Februar 2013, 2011/16/0053).

Im Sinne des Judikates 97/14/0080 vom 26.05.1998 habe sich der Rechtsmittelwerber nicht der Möglichkeit begeben, die Abgabenbescheide - sobald dies möglich und zulässig gewesen sei - zu bekämpfen. Bei Zustellung der Bescheide an den Masseverwalter sei für den Beschwerdeführer die Möglichkeit der Bekämpfung der Bescheide nicht gegeben gewesen (siehe dazu 2013/17/0828 vom 28.06.2016, wonach dem Haftungspflichtigen von der Behörde über den haftungsgegenständlichen Abgabenanspruch Kenntnis in einer Weise verschafft werden müsse, dass die Prüfung der Richtigkeit der Abgabenfestsetzung möglich sei und die Positionen der Rechtsverteidigung des herangezogenen Haftenden gegen den Anspruch nicht schwächer seien als diejenigen, die der Abgabepflichtige gegen den Abgabenbescheid einzunehmen in der Lage sei (VwGH 11. Juli 2000, 2000/16/0227, mit Hinweis auf *Stoll*, BAO-Kommentar zu § 248 BAO, 2553 und 2554).

Mit keinem Wort werde dabei erwähnt, dass - entgegen der Ansicht des Finanzamtes - vorerst zwingend über die Abgabenschuld abgesprochen werden müsste, wobei nicht unerwähnt bleiben solle, dass nach der Argumentation der Beschwerde keine Lohnabgaben vorgeschrieben werden könnten, weil der Beschwerdeführer kein Arbeitgeber gewesen sei. Worin solle der Sinn liegen, zuerst über die Haftungsfrage zu entscheiden, wenn keine Basis für einen Sachbescheid (Vorschreibung der Lohnabgaben, für die zu haften wäre) bestehe.

Abschließend müsse auch die Frage der Ermessensübung erörtert werden:

Die vom Finanzamt gegebene Begründung, das Ermessen sei gesetzmäßig ausgeübt worden, zeige deutlich die Rechtswidrigkeit der Ermessensübung auf.

Die Argumentation, es wären nur 15 Monate vergangen, lasse das Judikat des VwGH zu Ro 2014/16/0066 vom 16.10.2014 in den Hintergrund treten, wonach die lange Dauer eine

Ermessensüberschreitung bzw. einen Ermessensmissbrauch darstellen könne, wenn ein solcher Umstand bei der Ermessensentscheidung überhaupt nicht berücksichtigt würde.

Der Umstand des langen Zeitablaufes sei nicht berücksichtigt worden, sondern nur nachträglich der Bescheidbegründung angefügt, nachdem in der Bescheidbeschwerde ausdrücklich auf den Ermessensmissbrauch hingewiesen worden sei.

Ein weiteres Argument für den Ermessensmissbrauch bei Ausspruch der Haftung sei darin zu sehen, dass aus dem Beginn der Zinsenläufe der Forderungen eindeutig nachvollzogen werden könne, wie hoch der Schuldenstand gewesen sei, aber nicht nur zum Zeitpunkt der Konkurseröffnung, sondern Jahre vorher. Damit lasse sich auch nachvollziehen, ob der Haftungspflichtige zu diesen Zeitpunkten liquide Mitteln gehabt habe, um die Abgaben zu entrichten.

Betrachte man dazu die Verteilungsquote (0,12%), so lasse dies den Schluss zu, dass kaum verteilbares Vermögen vorhanden gewesen sei, sodass alle Gläubiger gleichbehandelt worden seien, ansonsten Straftatbestände (§§ 156,158 StGB) aktuell wären. Der Bf. sei eben bemüht gewesen, alle Gläubiger gleich zu behandeln, was bei mangelnden liquiden Mitteln durch die geringe Höhe der Verteilungsquote erwiesen sei.

Interessant die Argumentation des Finanzamtes, dass festzuhalten sei, dass die Verpflichtung zur zumindest anteiligen Zahlung von Abgabenschulden auch durch Nichtzahlung an alle Gläubiger verletzt werde, wenn Mittel zur Gläubigerbefriedigung zum Zeitpunkt der Fälligkeiten der Abgaben verfügbar gewesen seien. In der Gleichbehandlung der Abgabenschulden könne keine im „status kridae“ unzulässige Gläubigerbevorzugung gesehen werden. Der Hinweis, dass eine Gleichbehandlung der Gläubiger im Rahmen der Schlussverteilung durch den Masseverwalter stattgefunden habe, sei für das Haftungsverfahren ohne Bedeutung, zumal der Zeitpunkt, für den zu beurteilen sei, inwieweit den Vertreter die Pflicht zur (zumindest teilweisen) Abgabentrachtung getroffen habe, danach bestimme, wann die Abgabe nach den abgabenrechtlichen Vorschriften zu entrichten gewesen wäre. Bei Selbstbemessungsabgaben sei maßgebend, wann die Abgabe bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung abzuführen gewesen wäre.

Ausgehend von dieser Argumentation des Finanzamtes müsse ein redlicher Abgabepflichtiger bereits 2007 oder 2008 wissen, dass im Konkursverfahren (Schlussverteilung Jänner 2016) 0,12% als Verteilungsquote anzunehmen sei.

Die Lohnsteuer 2007 betrage knapp 30.000,00 Euro, sodass 0,12% 250,00 Euro entsprächen. Wer könne 2009 voraussagen, dass 2016 diese Verteilungsquote heranzuziehen sein werde. Würde der Abgabepflichtige 200,00 Euro überweisen, hätte er seine Verpflichtung verletzt, würde er 1.000,00 Euro überweisen, so läge eine Gläubigerbegünstigung vor.

Dazu passe argumentativ auch der Hinweis des Finanzamtes, wonach sich deutliche Anhaltspunkte für eine gänzliche Vermögenslosigkeit der Gesellschaft zu den Fälligkeitstagen der haftungsgegenständlichen Abgaben nicht ergäben, zumal im haftungsgegenständlichen Zeitraum laufend Umsätze erzielt worden sind, woraus geschlossen werden könne, dass Mittel zur zumindest anteiligen Abgabentrachtung vorhanden gewesen seien.

Das Finanzamt verwechsle dabei die Begriffe Umsatz und Erlös, weil der Hinweis auf Umsätze nicht auch den Ertrag (aus dem Umsatz) einschließe.

Überdies könne das Finanzamt nicht erklären, wie sich der Prozentsatz der zu entrichtenden Abgabenhöhe ergebe, da doch 0,12% erst Jahre später feststünden. Wie sei eine korrekte anteilige Abgabentrachtung möglich, wenn zu diesem Zeitpunkt der Anteil nicht errechnet werden könne. Das Finanzamt bleibe nämlich - bei pauschaler Begründung für die aus ihrer Sicht notwendige Vorgangsweise - die Erklärung schuldig, wie die richtige Anteilsberechnung erfolgen sollte, wenn der Anteil nicht bekannt sei.

Darin liege der markante Ermessensmissbrauch, weil bei nachträglichem Wissen auf ein Jahr zurückliegendes notwendiges Wissen geschlossen und dieses Nichtwissen als Verstoß gegen das Abgabenrecht gesehen werde.

---//---

Am 22.10.2019 teilte das Finanzamt dem Bundesfinanzgericht telefonisch mit, dass dem Bf. alle Grundlagenbescheide mit Ausnahme der Haftungs- und Abgabenbescheide betreffend Lohnabgaben 2010, die nicht mehr auffindbar seien, gemeinsam mit dem Haftungsbescheid zugestellt worden seien.

---//---

Mit Schreiben vom 24.10.2019 ersuchte das Bundesfinanzgericht das Finanzamt um monatsweise Aufgliederung der haftungsgegenständlichen Lohnabgaben 2007-2010, da nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes eine jahresweise Zusammenfassung von Abgaben den Haftungspflichtigen nicht in die Lage versetze, einen Gleichbehandlungsnachweis zu den einzelnen Fälligkeitszeitpunkten zu erbringen, sowie deren undeterminierte Bezeichnung wegen des Gebotes der Bestimmtheit von Abgaben bei Einhebungsmaßnahmen nicht zulässig sei.

Weiters wurde um Übermittlung der Haftungs- und Abgabenbescheide vom 07.03.2011 sowie der Berufungsvorentscheidung vom 15.06.2012 betreffend die haftungsgegenständlichen Lohnabgaben 2010, eines vollständigen Auszuges aus der Insolvenzdatei betreffend die G-1 sowie des Freispruches des Straflandesgerichtes Wien bzw. Beschlusses der Staatsanwaltschaft Wien (N-2) über die Einstellung des gerichtlichen Finanzstrafverfahrens

betreffend Hinterziehung von Lohnabgaben 2007-2009 (2020) gemäß § 33 Abs. 2 FinStrG
ersucht.

---//---

In Beantwortung des Vorhaltes teilte das Finanzamt mit, dass die haftungsgegenständlichen Lohnabgaben 2007 bis 2009 im Rahmen einer Lohnsteuerprüfung festgesetzt worden seien. Aufgrund der getroffenen Feststellungen seien, wie bei Lohnsteuerprüfungen üblich, jahresweise Festsetzungen erfolgt. Eine konkrete monatliche Zuordnung der Nachforderungsbeträge sei in solchen Fällen nicht die Regel, weshalb keine monatsweise Aufgliederung der haftungsgegenständlichen Lohnabgaben 2007 bis 2009 vorgelegt werden könne. Der Zweck einer monatsweisen Aufteilung sei für das Finanzamt auch nicht nachvollziehbar, zumal die Fälligkeiten der haftungsgegenständlichen Lohnabgaben 2007 bis 2009 (für Lohnabgaben 2007 spätestens der 15.01.2008, für Lohnabgaben 2008 spätestens der 15.01.2009 und für Lohnabgaben 2009 spätestens der 15.01.2010) lange vor Insolvenzeröffnung (D-4) lägen, somit davon auszugehen sei, dass zu diesen Zeitpunkten jedenfalls noch Mittel zur zumindest anteiligen Abgabentrachtung zur Verfügung gestanden seien.

Betreffend die haftungsgegenständlichen Lohnabgaben 2010 könnten die zugrundeliegenden Haftungs- und Abgabenbescheide nicht vorgelegt werden, da diese nicht mehr greifbar seien. In diesem Zusammenhang werde auf die Beschwerdevorentscheidung vom 13.02.2019 verwiesen, mit welcher die Lohnabgaben 2010 von der Haftung ausgenommen worden seien.

Ein Auszug aus der Insolvenzdatei betreffend die G-1 sei angeschlossen.

Betreffend das gerichtliche Finanzstrafverfahren wegen Hinterziehung von Lohnabgaben für 2007 bis 2009 habe der Vertreter des Bf. telefonisch mitgeteilt, dass in dieser Angelegenheit noch keine schriftliche Entscheidung vorliege. Angeschlossen werde ein Protokollvermerk und eine gekürzte Urteilsausfertigung betreffend das vor dem Landesgericht für Strafsachen in Wien unter der Geschäftszahl N-3 geführten Verfahren. Laut Auskunft des steuerlichen Vertreters sei diesem Verfahren derselbe Sachverhalt zu Grunde gelegen.

---//---

Mit Schreiben vom 07.01.2020 wurde auf die Durchführung einer mündlichen Verhandlung verzichtet.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Gemäß § 9 Abs. 1 BAO haften die in den §§ 80 ff bezeichneten Vertreter neben den durch sie vertretenen Abgabepflichtigen für die diese treffenden Abgaben insoweit, als die Abgaben infolge schuldhafter Verletzung der den Vertretern auferlegten Pflichten nicht eingebracht werden können.

Persönliche Haftungen erstrecken sich gemäß § 7 Abs. 2 BAO auch auf Nebenansprüche im Sinne des § 3 Abs. 1 und 2. Zu diesen Nebenansprüchen gehören gemäß § 3 Abs. 2 lit. d insbesondere die Nebengebühren der Abgaben, wie die Stundungs- und Aussetzungszinsen, der Säumniszuschlag und die Kosten (Gebühren und Auslagenersatz) des Vollstreckungs- und Sicherungsverfahrens, worunter gemäß § 26 AbgEO insbesondere Pfändungsgebühren und die durch die Vollstreckungsmaßnahmen verursachten Barauslagen (somit auch Postgebühren) fallen.

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.

Voraussetzungen für die Haftung gemäß § 9 Abs. 1 BAO sind:

- Stellung des Geschäftsführers als Vertreter
- Abgabeforderungen gegen die vertretene Gesellschaft
- Uneinbringlichkeit der Abgabeforderungen
- abgabenrechtliche Pflichtverletzung des Vertreters
- dessen Verschulden an der Pflichtverletzung
- Ursächlichkeit der Pflichtverletzung für die Uneinbringlichkeit der Abgaben (Kausalität)

Uneinbringlichkeit der Abgabeforderungen

Die Haftung nach § 9 Abs. 1 BAO ist eine Ausfallhaftung (VwGH 24.2.1997, 96/17/0066). Voraussetzung ist die objektive Uneinbringlichkeit der betreffenden Abgaben im Zeitpunkt der Inanspruchnahme des Haftenden (VwGH 3.7.1996, 96/13/0025). Uneinbringlichkeit liegt vor, wenn Vollstreckungsmaßnahmen erfolglos waren oder voraussichtlich erfolglos wären (VwGH 26.5.2004, 99/14/0218).

Im gegenständlichen Fall steht die Uneinbringlichkeit fest, da mit Beschluss des Landesgerichtes Wiener Neustadt vom D-3 der über das Vermögen der G-1 am D-4 eröffnete Konkurs nach Verteilung einer Quote von 0,12%, die bereits im Haftungsbescheid berücksichtigt wurde, aufgehoben wurde.

Stellung des Geschäftsführers als Vertreter

Unbestritten ist, dass dem Bf. als Geschäftsführer der damaligen G-9 und nunmehrigen G-1 im Zeitraum vom D-1 bis D-2 die Erfüllung der abgabenrechtlichen Pflichten der Gesellschaft oblag. Insbesondere ist im Rahmen dieser Verpflichtung für die rechtzeitige und vollständige Entrichtung der Abgaben Sorge zu tragen.

Abgabenforderungen gegen die vertretene Gesellschaft

Festgestellt wird, dass aufgrund einer abgabenbehördlichen Prüfung mit Bescheiden vom 28.02.2011 die haftungsgegenständlichen Lohnabgaben 2007-2009 samt den dazu erlassenen Säumniszuschlägen, mit Bescheid vom 07.03.2011 die Lohnabgaben 2010 sowie mit Bescheid vom 27.05.2011 die ebenfalls haftungsgegenständlichen Aussetzungszinsen festgesetzt wurden.

Gegen die Bescheide betreffend Lohnabgaben 2007-2010 wurde das Rechtsmittel der Berufung erhoben, hinsichtlich der Lohnabgaben 2010 erwuchsen die Bescheide nach abweisender Berufungsvorentscheidung vom 15.06.2012 in Rechtskraft, da kein Vorlageantrag eingebracht wurde.

Die Beschwerden betreffend Lohnabgaben 2007-2009 wurden hingegen dem Bundesfinanzgericht ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung vorgelegt, das den Beschwerden stattgab und die angefochtenen Bescheide aufhob (BFG 27.8.2015, RV/6100323/2011). Begründend wurde festgestellt, dass in den angefochtenen Bescheiden die Rechtsgrundlagen nicht angegeben wurden, nach denen die erstmalige Festsetzung der Selbstberechnungsabgaben erfolgte.

Die Verbuchung dieser Entscheidung erfolgte am 30.10.2015 durch entsprechende Gutschriften am Abgabenkonto.

Mit Bescheiden vom 02.11.2015 ergingen neuerliche Haftungs- und Abgabenbescheide betreffend Lohnabgaben der Jahre 2007-2009, die mangels Einbringung einer Beschwerde in Rechtskraft erwuchsen.

Verjährungseinrede

Das Recht, eine Abgabe festzusetzen, unterliegt gemäß § 207 Abs. 1 BAO nach Maßgabe der nachstehenden Bestimmungen der Verjährung.

Gemäß § 207 Abs. 2 BAO beträgt die Verjährungsfrist (...) bei allen übrigen Abgaben fünf Jahre. (...) Soweit eine Abgabe hinterzogen ist, beträgt die Verjährungsfrist zehn Jahre. Das

Recht, (...) Säumniszuschläge (...) festzusetzen, verjährt gleichzeitig mit dem Recht auf Festsetzung der Abgabe.

Das Recht auf Festsetzung einer Abgabe verjährt gemäß § 209 Abs. 3 BAO spätestens zehn Jahre nach Entstehung des Abgabenanspruches (§ 4).

Dem Einwand des Bf., dass das Recht auf Festsetzung der haftungsgegenständlichen Abgaben bereits (absolut) verjährt sei, ist entgegenzuhalten, dass im gegenständlichen Haftungsverfahren aufgrund des Vorliegens von Abgabenbescheiden, weshalb mit dem angefochtenen Haftungsbescheid als Einhebungsmaßnahme, die lediglich der Einhebungsverjährung nach § 238 BAO unterliegen kann, die Abgabenansprüche nicht erstmals festgesetzt iSd § 248 Abs. 2 BAO wurden, eine Prüfung der Festsetzungsverjährung nicht in Betracht kommt, sondern ausschließlich im ebenfalls anhängigen Beschwerdeverfahren nach § 248 BAO.

Gemäß § 238 Abs. 1 BAO verjährt das Recht, eine fällige Abgabe einzuheben und zwangsweise einzubringen, binnen fünf Jahren nach Ablauf des Kalenderjahres, in welchem die Abgabe fällig geworden ist, keinesfalls jedoch früher als das Recht zur Festsetzung der Abgabe.

Die Einhebungsverjährung tritt gemäß § 238 Abs. 1 BAO binnen fünf Jahren nach Ablauf des Kalenderjahres, in welchem die Abgabe fällig geworden ist, ein:

<i>Abgabe</i>	<i>Zeitraum</i>	<i>Fälligkeit</i>	<i>früheste Verjährung mit Ablauf des</i>
Lohnsteuer	2007	15.01.2008	31.12.2013
Dienstgeberbeitrag	2007	15.01.2008	31.12.2013
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	2007	15.01.2008	31.12.2013
Lohnsteuer	2008	15.01.2009	31.12.2014
Dienstgeberbeitrag	2008	15.01.2009	31.12.2014
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	2008	15.01.2009	31.12.2014
Lohnsteuer	2009	15.01.2010	31.12.2015
Dienstgeberbeitrag	2009	15.01.2010	31.12.2015
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	2009	15.01.2010	31.12.2015
Lohnsteuer	2010	17.01.2011	31.12.2016
Dienstgeberbeitrag	2010	17.01.2011	31.12.2016
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	2010	17.01.2011	31.12.2016
Säumniszuschlag 1	2007	07.04.2011	31.12.2016
Säumniszuschlag 1	2007	07.04.2011	31.12.2016
Säumniszuschlag 1	2008	07.04.2011	31.12.2016
Säumniszuschlag 1	2008	07.04.2011	31.12.2016

Säumniszuschlag 1	2009	07.04.2011	31.12.2016
Säumniszuschlag 1	2009	07.04.2011	31.12.2016
Aussetzungszinsen	2011	06.07.2011	31.12.2016

Gemäß § 238 Abs. 2 BAO wird die Verjährung fälliger Abgaben durch jede zur Durchsetzung des Anspruches unternommene, nach außen erkennbare Amtshandlung, wie durch Mahnung, durch Vollstreckungsmaßnahmen, durch Bewilligung einer Zahlungserleichterung oder durch Erlassung eines Haftungsbescheides unterbrochen. Mit Ablauf des Jahres, in welchem die Unterbrechung eingetreten ist, beginnt die Verjährungsfrist neu zu laufen.

Folgende Unterbrechungshandlungen, die die fünfjährige Einhebungsverjährungsfrist gemäß § 238 Abs. 2 BAO jeweils neu in Gang setzten, wurden vorgenommen:

<i>Unterbrechungshandlung</i>	<i>Datum</i>	<i>früheste Verjährung mit Ablauf des</i>
	28.02.2011	
Haftungs- und Abgabenbescheide	07.03.2011	31.12.2016
	27.05.2011	
Haftungs- und Abgabenbescheide	02.11.2015	31.12.2020
	09.02.2016	
Haftungsvorhalte	12.10.2016	31.12.2021
	03.01.2017	
Haftungsvorhalt	18.05.2017	31.1.2022
Haftungsbescheid		31.1.2022

Die Verjährung ist gemäß § 238 Abs. 3 lit. b BAO gehemmt, solange die Einhebung einer Abgabe ausgesetzt ist.

Darüber hinaus traten aufgrund der Aussetzungen der Einhebung der haftungsgegenständlichen Abgaben gemäß § 238 Abs. 3 lit. b BAO folgende Hemmungen der Verjährung ein:

<i>Zeitraum der Aussetzung der Einhebung</i>	
<i>von</i>	<i>bis</i>
17.05.2011	27.05.2011
21.07.2011	02.10.2015

Durch die Anmeldung im Insolvenzverfahren wird gemäß § 9 Abs. 1 IO die Verjährung der angemeldeten Forderung unterbrochen. Die Verjährung der Forderung gegen den Schuldner

beginnt von neuem mit dem Ablauf des Tages, an dem der Beschluss über die Aufhebung des Insolvenzverfahrens rechtskräftig geworden ist.

Schließlich war auch auf Grund des vom D-4 bis D-3 anhängigen Insolvenzverfahrens, bei dem die haftungsgegenständlichen Forderungen angemeldet waren, die Verjährung gemäß § 9 Abs. 1 IO unterbrochen, was einen neuerlichen Lauf der fünfjährigen Verjährungsfrist auslöste.

Daraus erhellt, dass eine Verjährung der Einhebung nach § 238 BAO nicht eingetreten ist.

Einrede betreffend die der Haftung zugrundeliegenden Bescheide

Der nach Abgabenvorschriften Haftungspflichtige kann gemäß § 248 BAO unbeschadet der Einbringung einer Bescheidbeschwerde gegen seine Heranziehung zur Haftung (Haftungsbescheid, § 224 Abs. 1) innerhalb der für die Einbringung der Bescheidbeschwerde gegen den Haftungsbescheid offenstehenden Frist auch gegen den Bescheid über den Abgabeananspruch Bescheidbeschwerde einbringen.

Die beantragte Erörterung der einzelnen Abgabenbescheide war im gegenständlichen Haftungsverfahren nicht vorzunehmen, da nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes Einwendungen gegen den Abgabeananspruch nicht mit Erfolg im Haftungsverfahren vorgebracht werden können, sondern ausschließlich im Beschwerdeverfahren gemäß § 248 BAO betreffend Bescheide über den Abgabeananspruch (VwGH 27.2.2008, 2005/13/0094).

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 3.7.2003, 2000/15/0043).

Bringt der Haftungspflichtige sowohl gegen den Haftungsbescheid als auch gegen den maßgeblichen Bescheid über den Abgabeananspruch Beschwerden ein, so ist zunächst über die Beschwerde gegen den Haftungsbescheid zu entscheiden (VwGH 20.1.2005, 2002/14/0091), da von dieser Erledigung die Rechtsmittelbefugnis gegen den Bescheid über den Abgabeananspruch abhängt (VwGH 13.4.2005, 2004/13/0027).

Aus dem Vorbringen des Bf., dass nur eine umgekehrte Vorgangsweise sinnvoll sei, lässt sich somit nichts gewinnen.

Zustellung der der Haftung zugrundeliegenden Bescheide spätestens mit dem Haftungsbescheid

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes müssen die den haftungsgegenständlichen Abgaben zugrundeliegenden Bescheide dem Haftungspflichtigen spätestens mit dem

Haftungsbescheid übermittelt werden, da ansonsten mangels Beschwerdemöglichkeit nach § 248 BAO eine Haftungsinanspruchnahme für diese Abgaben ausgeschlossen ist. Erfolgt dies nicht, liegt ein Mangel des Verfahrens vor, der im Verfahren über die Beschwerde gegen den Haftungsbescheid nicht sanierbar ist, weshalb der Haftungsbescheid insoweit aufzuheben ist (vgl. VwGH 24.2.2010, 2005/13/0145).

Aus dem Vorbringen des Bf., dass die Grundlagenbescheide nicht hätten bekämpft werden können, weil eine Zustellung an ihn nicht erfolgt sei, lässt sich nicht ableiten, dass er diese auch im Zuge des Haftungsverfahrens erhalten hätte.

Dazu war festzustellen, dass er die Säumniszuschlagsbescheide vom 28.02.2011, die Bescheide betreffend Lohnabgaben 2010 vom 07.03.2011 und den Bescheid über die Festsetzung von Aussetzungszinsen vom 27.05.2011, die bereits vor dem am D-4 eröffneten Konkursverfahren, somit noch in der Zeit der aufrechten Geschäftsführung des Bf. (bis D-2), erlassen wurden, als damaliger Vertreter der Abgabepflichtigen selbst erhalten hat, weshalb entgegen der Rechtsansicht des Finanzamtes (teilweise stattgebende Berufungsvorentscheidung) eine nochmalige Zustellung dieser Bescheide im Haftungsverfahren nicht erforderlich war. Eine Aufhebung des Haftungsbescheides hinsichtlich der Lohnabgaben 2010 kommt daher aus diesem Grund (siehe allerdings die Ausführungen zur vertretbaren Rechtsansicht) nicht in Betracht.

Anders verhält es sich mit den Haftungs- und Abgabenbescheiden betreffend Lohnabgaben 2007-2009, da diese ebenfalls am 28.02.2011 erlassenen Bescheide durch das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 27.08.2015, RV/6100323/2011, aufgehoben wurden und erst am 02.11.2015, somit während des laufenden Insolvenzverfahrens (D-4 bis D-3), erneut ergingen.

Diese dem Masseverwalter zugestellten Bescheide konnte der Bf. daher zunächst nicht kennen, weshalb ihm anlässlich der Haftungsinanspruchnahme darüber Kenntnis zu verschaffen war. Dass diesem Erfordernis nachgekommen wurde, wurde vom Finanzamt bestätigt, wobei der Bf. diesem Umstand im Übrigen weder in der Beschwerde noch im Vorlageantrag widersprochen hat.

Schuldhafte Pflichtverletzung

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist es Sache des Geschäftsführers, die Gründe darzulegen, die ihn ohne sein Verschulden daran gehindert haben, die ihm obliegenden abgabenrechtlichen Verpflichtungen zu erfüllen (VwGH 18.10.1995, 91/13/0037, 0038). Er hat also darzutun, weshalb er nicht dafür Sorge tragen konnte, dass die Gesellschaft die anfallenden Abgaben rechtzeitig entrichtet hat, andernfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung angenommen werden darf (vgl. VwGH 9.7.1997, 94/13/0281).

Wird eine Abgabe nicht entrichtet, weil der Vertretene überhaupt keine liquiden Mittel hat, so verletzt der Vertreter dadurch keine abgabenrechtliche Pflicht (VwGH 20.9.1996, 94/17/0420).

Der Geschäftsführer haftet für nicht entrichtete Abgaben der Gesellschaft auch dann, wenn die Mittel, die ihm für die Entrichtung aller Verbindlichkeiten zur Verfügung gestanden sind, 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 (VwGH 15.5.1997, 96/15/0003).

Da sich der Zeitpunkt, für den zu beurteilen ist, ob der Vertretene die für die Abgabentrichtung erforderlichen Mittel hatte, danach bestimmt, wann die Abgaben bei Beachtung der abgabenrechtlichen Vorschriften zu entrichten gewesen wären (VwGH 23.11.2004, 2001/15/0108), ist bei Selbstbemessungsabgaben nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes maßgebend, wann die Abgaben bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung abzuführen gewesen wären (VwGH 15.12.2004, 2004/13/0146); maßgebend ist daher ausschließlich der Zeitpunkt ihrer Fälligkeit, somit unabhängig davon, ob und wann die Abgabe bescheidmäßig festgesetzt wird (VwGH 23.1.2003, 2001/16/0291). Bei bescheidmäßig festzusetzenden Abgaben ist grundsätzlich die erstmalige Abgabenfestsetzung entscheidend (VwGH 21.5.1992, 88/17/0216).

Zusammenfassung von Voranmeldungszeiträumen

Allerdings war nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes eine Inanspruchnahme für eine Zusammenfassung von mehreren Voranmeldungszeiträumen nicht zulässig, da der Bf. damit nicht in die Lage versetzt wurde, die geforderte Liquiditätsaufstellung zu den jeweiligen Fälligkeitstagen zu erstellen und die auf die Abgabengläubigerin entfallende monatliche Quote zu berechnen (VwGH 22.4.2015, 2013/16/0208), weshalb eine monatsweise Aufgliederung der Dienstgeberbeiträge und Zuschläge zu den Dienstgeberbeiträgen vorzunehmen gewesen wäre, nicht jedoch bei den Lohnsteuern, da für aushaftende Abfuhrabgaben wie die Lohnsteuer Ausnahmen vom Gleichheitsgrundsatz gelten (VwGH 15.5.1997, 96/15/0003; VwGH 29.1.2004, 2000/15/0168), da nach § 78 Abs. 3 EStG der Arbeitgeber, wenn die zur Verfügung stehenden Mittel nicht zur Zahlung des vollen vereinbarten Arbeitslohnes ausreichen, die Lohnsteuer von dem tatsächlich zur Auszahlung gelangenden niedrigeren Betrag zu berechnen und einzubehalten hat.

Da das Finanzamt eine Aufgliederung nicht vornehmen konnte, sind folgende Abgaben von der Haftungsinanspruchnahme auszunehmen:

<i>Abgabe</i>	<i>Zeitraum</i>	<i>Betrag</i>
Dienstgeberbeitrag	2007	11.737,06

Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	2007	1.121,54
Dienstgeberbeitrag	2008	12.888,66
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	2008	1.231,58
Dienstgeberbeitrag	2009	9.315,49
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	2009	890,13
Dienstgeberbeitrag	2010	5.441,24
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	2010	507,87

Innerhalb derselben Abgabenart kann die Festsetzung mehrerer Abgaben desselben Kalenderjahres (Wirtschaftsjahres) gemäß § 201 Abs. 4 BAO in einem Bescheid zusammengefasst erfolgen.

Da die gemäß § 79 Abs. 1 EStG monatlich abzuführenden Lohnsteuern desselben Jahres gemäß § 201 Abs. 4 BAO zusammengefasst werden können und ein Gleichbehandlungsnachweis, wie bereits ausgeführt, nicht zu erbringen ist, konnte die Aufgliederung der in Jahresbeträgen geltend gemachten Lohnsteuern unterbleiben.

Gleichbehandlungsnachweis

Somit verbleiben für die Verpflichtung des Bf. zur Erbringung eines Gleichbehandlungsnachweises lediglich die haftungsgegenständlichen Säumniszuschläge und Aussetzungszinsen, die am 07.04.2011 bzw. 06.07.2011 fällig waren.

Im gegenständlichen Fall bringt der Bf. Gründe, aus denen ihm die Erfüllung seiner abgabenrechtlichen Pflichten unmöglich gewesen sei, vor, da behauptet wurde, dass ihm über die Konkursquote von 0,12% hinaus keine Mittel zur Entrichtung der haftungsgegenständlichen Abgaben zur Verfügung gestanden seien.

Aus der übermittelten Saldenliste zum 31.01.2012 lässt sich nichts gewinnen, weil die Zeitpunkte für die Überprüfung der Gleichbehandlung zu den jeweiligen Fälligkeiten der haftungsgegenständlichen Abgaben bereits davor lagen und darüber hinaus der Bf. zum 31.01.2012 gar nicht mehr Geschäftsführer der Gesellschaft war (bis D-2).

Für eine völlige Vermögenslosigkeit der Primärschuldnerin ergeben sich jedoch nach Aktenlage keine Anhaltspunkte, zumal jedenfalls zufolge der Feststellungen der Lohnsteuerprüfung bzw. der Haftungs- und Abgabenbescheide in den Jahren 2007-2010 Löhne ausbezahlt wurden, was auch vom Bf. in seiner Stellungnahme vom 30.01.2017 bestätigt wurde.

Darüber hinaus sind aus der zuletzt vorliegenden Bilanz zum 31.12.2010 liquide Mittel ersichtlich, wobei nicht nur die zu diesem Stichtag vorhandenen Mittel, sondern auch die zu

den jeweiligen Fälligkeitstagen der haftungsgegenständlichen Abgaben zur Verfügung stehenden Bank- und Kassaguthaben gleichmäßig an alle Gläubiger aufzuteilen gewesen wären, da im Falle einer Einstellung jeglicher Zahlungen gegenüber sämtlichen Gläubigern das Gebot quotenmäßiger Befriedigung der offenen Forderungen insoweit nicht beachtet wird, als keinem der Gesellschaftsgläubiger auch nur anteilig Zahlung geleistet wird, weshalb ein Vertreter mit dieser Vorgangsweise die dem Abgabengläubiger gegenüber bestehende Pflicht zur zumindest anteiligen Tilgung der Abgabensforderungen verletzt (VwGH 15.12.2004, 2004/13/0146).

Aus dem Einwand des Bf., dass er nicht vorhersehen habe können, welche Konkursquote Jahre später festgestellt werde, lässt sich nichts gewinnen, weil sich die Gläubiger(un)gleichbehandlung nicht aus den Ergebnissen des abgeführten Insolvenzverfahrens ergibt, da sich die Betrachtung der Gleichbehandlung im Haftungsverfahren nach den jeweiligen Fälligkeiten richtet, im Insolvenzverfahren hingegen nach den Bestimmungen der §§ 28 bis 31 IO unter den dort genannten Voraussetzungen bzw. im Rahmen der Verteilungsgrundsätze nach den Vorschriften der §§ 128 bis 136 IO zum Zeitpunkt der Insolvenzeröffnung.

Für die Frage, ob andere andrängende Gläubiger gegenüber dem Bund als Abgabengläubiger begünstigt worden sind, ist nicht bedeutsam, ob oder inwieweit vom Abgabepflichtigen geleistete Zahlungen nach den Bestimmungen der Insolvenzordnung rechtsunwirksam oder anfechtbar gewesen wären (VwGH 22.12.2015, Ra 2015/16/0128), da in einer Gleichbehandlung der Abgabenschulden nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes keine unzulässige Gläubigerbevorzugung gesehen werden kann (VwGH 29.1.2004, 2000/15/0168).

Was eine allfällige Gleichbehandlung der Gläubiger betrifft, so wäre dies vom Bf. zu behaupten und zu beweisen gewesen.

Am Bf., dem als Geschäftsführer der Primärschuldnerin ausreichend Einblick in die Gebarung zustand, wäre es gelegen gewesen, das Ausmaß der quantitativen Unzulänglichkeit der in den Fälligkeitszeitpunkten der Abgaben zur Verfügung stehenden Mittel nachzuweisen (VwGH 19.11.1998, 97/15/0115), da nicht die Abgabenbehörde das Ausreichen der Mittel zur Abgabentrachtung nachzuweisen hat, sondern der zur Haftung herangezogene Geschäftsführer das Fehlen ausreichender Mittel (VwGH 23.4.1998, 95/15/0145).

Weist der Haftungspflichtige nach, welcher Betrag bei anteilmäßiger Befriedigung der Forderungen an die Abgabenbehörde abzuführen gewesen wäre, dann haftet er nur für die Differenz zwischen diesem und dem tatsächlich bezahlten Betrag. Tritt der Vertreter diesen Nachweis nicht an, dann kann ihm die uneinbringliche Abgabe zur Gänze vorgeschrieben werden (VwGH 28.9.2004, 2001/14/0176).

Den im Rahmen der besonderen Behauptungs- und Konkretisierungspflicht zur Feststellung des für die aliquote Erfüllung der Abgabenschuld zur Verfügung stehenden Teiles vom Gesamtbetrag der liquiden Mittel geforderte Liquiditätsstatus - in Form einer Gegenüberstellung von liquiden Mitteln und Verbindlichkeiten zum jeweiligen Fälligkeitstag der haftungsgegenständlichen Abgaben, wobei es auf die Abgabenverbindlichkeiten einerseits und die Summe der übrigen Verbindlichkeiten andererseits ankommt - hat der Bf. jedoch nicht aufgestellt.

Im Hinblick auf die unterlassene Behauptung und Konkretisierung des Ausmaßes der Unzulänglichkeit der in den Fälligkeitszeitpunkten zur Verfügung gestandenen Mittel zur Erfüllung der vollen Abgabenverbindlichkeiten kommt eine Beschränkung der Haftung der Bf. bloß auf einen Teil der von der Haftung betroffenen Abgabenschulden nicht in Betracht (VwGH 21.1.1991, 90/15/0055).

Forderungsabtretung

Eine schuldhafte Pflichtverletzung des Bf. ergibt sich auch aus seiner Rechtfertigung, dass sämtliche Forderungen aus Warenlieferungen und Leistungen der Bank aufgrund von Kreditverträgen bereits im Jahr 2008 abgetreten worden seien, da die Begünstigung anderer Gläubiger durch Schuldtilgungen durch Abtretung von Forderungen gegen den Gleichbehandlungsgrundsatz verstößt (VwGH 13.3.1997, 96/15/0128). Die Abtretung sämtlicher Buchforderungen an ein Kreditinstitut zur Kreditbesicherung (Mantelzessionsvertrag) stellt dann eine Pflichtverletzung dar, wenn der Vertreter damit rechnen muss, durch die Zession dem Vertretenen seine liquiden Mittel zur Tilgung anderer Schulden als der Bankschulden (insbesondere der Abgabenforderungen) zu entziehen (VwGH 28.9.2004, 2001/14/0176).

Dass darüber hinaus auch sein Privatvermögen an die Bank verpfändet wurde und seine Ehegattin gegenüber der Bank eine später schlagend gewordene Bürgschaftsverpflichtung eingegangen ist, spricht gleichfalls für sein pflichtwidriges Verhalten gegenüber der Abgabengläubigerin.

Insolvenz

Das Vorbringen des Bf., dass sich die Ursachen für die Insolvenz der GmbH aus der Insolvenz ihres Hauptschuldners ergeben hätten, da die Gesellschaft den dadurch bedingten Zahlungsausfall mehr habe verkraften können, vermag ihn nicht zu exkulpieren, da es für die Haftung nach § 9 BAO ohne Bedeutung ist, ob den Vertreter ein Verschulden am Eintritt der Zahlungsunfähigkeit trifft (VwGH 20.9.1996, 94/17/0420).

Freispruch

Auch geht sein Hinweis, dass er in einem Verfahren vor dem Straflandesgericht Wien freigesprochen worden sei, wodurch seine Schuldlosigkeit bestätigt worden sei, ins Leere, da weder ein völliges Unterbleiben eines Strafverfahrens noch die Einstellung von Vorerhebungen oder einer Voruntersuchung noch ein freisprechendes Urteil des Strafgerichtes eine Bindung der Abgabenbehörde bei der Beurteilung der Haftungsvoraussetzungen nach § 9 BAO bewirken könnte (VwGH 16.9.2003, 2003/14/0040).

Vertretbare Rechtsansicht

Zwar hat nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes die nach § 9 BAO erforderliche Verschuldensprüfung von der objektiven Richtigkeit der Abgabenfestsetzung auszugehen (VwGH 27.2.2008, 2005/13/0094), allerdings war das diesbezügliche Vorbringen des Bf., dass das Personal der GmbH in den Jahren 2008-2011 ausgegliedert gewesen sei und sich die Gesellschaft einer Personalleasingfirma bedient habe, weshalb die Verpflichtung zur Entrichtung der Lohnabgaben nicht die GmbH, sondern die Personalbereitstellungsfirmen betroffen hätte, dennoch zu würdigen, da nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 29.1.2015, 2011/16/0136; VwGH 22.4.2015, 2013/16/0208) ein Rechtsirrtum bzw. das Handeln auf Grund einer vertretbaren Rechtsansicht die Annahme eines Verschuldens ausschließen kann.

Der Verwaltungsgerichtshof hat dazu judiziert, dass Gesetzesunkenntnis oder irrtümlich objektiv fehlerhafte Rechtsauffassungen nur dann entschuldbar und nicht als Fahrlässigkeit zuzurechnen sind, wenn die objektiv gebotene, der Sache nach pflichtgemäße, nach den subjektiven Verhältnissen zumutbare Sorgfalt nicht außer Acht gelassen wurde. Ein nicht vorwerfbarer Rechtsirrtum wird durch den bloßen Hinweis auf eine andere Rechtsmeinung im Übrigen noch nicht dargetan (VwGH 22.4.2015, 2013/16/0208).

Die für den Zeitraum 2007-2009 durchgeführte Lohnsteuerprüfung stellte fest (Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 27.01.2011), dass der Bf. fast sein gesamtes Personal bis auf die Lehrlinge und einen Gesellen abgemeldet habe. Diese Arbeitnehmer seien dann im Block für jeweils vier bis fünf Monate in diversen Firmen gemeldet gewesen, die sich allerdings als Scheinfirmen herausgestellt hätten. Die Dienstnehmeranmeldungen seien bei diesen dubiosen Gesellschaften in der betrügerischen Absicht erfolgt, keine oder kaum Sozialversicherungsbeiträge oder Lohnabgaben zu entrichten. Vielmehr sei davon auszugehen, dass bezüglich der Auslagerung des eigenen Personals eine missbräuchliche Gestaltungsform vorliege. Der Bf. habe über das System Bescheid gewusst und dieses für seine Zwecke genutzt. Es hätten teilweise keine Rechnungen über die Personalgestellung vorgelegt werden können. Bei den vorhandenen Rechnungen habe der Bf. keine Angaben machen können, welche Personen abgerechnet worden seien. Das eigene Personal sei zum Teil nicht darüber informiert worden, dass ein Arbeitgeberwechsel stattgefunden habe. Bei

der Beschuldigteneinvernahme habe der Bf. die Aussage verweigert und nichts zur Klärung des Sachverhaltes beigetragen.

Bei diesem Sachverhalt kann wohl nicht davon ausgegangen werden, dass eine das Verschulden ausschließende vertretbare Rechtsansicht vorliegt.

Wie bereits ausgeführt, war zwar eine nochmalige Zustellung der Haftungs- und Abgabenbescheide betreffend Lohnabgaben 2010 im Haftungsverfahren nicht erforderlich, allerdings kann aufgrund der Unauffindbarkeit dieser Bescheide und der mangelnden Überprüfungsmöglichkeit der Begründung eine vertretbare Rechtsansicht des Bf. und damit seine Schuldlosigkeit nicht ausgeschlossen werden, weshalb von der Haftungsinanspruchnahme auch der Lohnsteuer 2010 abzusehen war.

Kausalität

Infolge der schuldhaften Pflichtverletzung durch den Bf. konnte die Abgabenbehörde nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 17.5.2004, 2003/17/0134), auch davon ausgehen, dass die Pflichtverletzung Ursache für die Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben war.

Ermessen

Der vom Bf. geltend gemachte Einwand, dass er keinerlei pfändbares Vermögen besitze, jedoch Verbindlichkeiten über € 400.000,00 bestünden und er seinen Lebensunterhalt aus seinen Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit in Höhe von monatlich netto ca. € 800,00 bestreite, steht in keinem erkennbaren Zusammenhang mit der Geltendmachung der Haftung (vgl. VwGH 25.6.1990, 89/15/0067).

Die belangte Behörde hat zu Recht nicht von der Uneinbringlichkeit der geltend gemachten Verbindlichkeiten bei ihm ausgehen müssen und war die Heranziehung zur Haftung in Ausübung des Ermessens nicht unzumutbar, da die allfällige derzeitige Uneinbringlichkeit nicht ausschließt, dass künftig neu hervor gekommenes Vermögen oder künftig erzielte Einkünfte zur Einbringlichkeit führen können (vgl. VwGH 28.11.2002, 97/13/0177).

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 kommenden Umstände zu treffen. Wesentliches Ermessenskriterium ist die Vermeidung eines endgültigen Abgabenausfalles. 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 (VwGH 25.6.1990, 89/15/0067).

Dem Einwand des Bf., dass nach dem Erkenntnis des VwGH vom 16.10.2014, Ro 2014/16/0066, die lange Verfahrensdauer eine Ermessensüberschreitung oder einen Ermessensmissbrauch darstellen könne, wenn ein solcher Umstand bei der Ermessensentscheidung überhaupt nicht berücksichtigt worden sei, ist zu folgen, da nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (zB VwGH 3.9.2008, 2006/13/0159) dem Element der Zumutbarkeit der Heranziehung eines Haftungspflichtigen angesichts lange verstrichener Zeit im Rahmen der behördlichen Ermessensübung besondere Bedeutung beizumessen ist.

Allerdings ist nach dem eingewendeten Erkenntnis ein langer Zeitabstand zwischen dem Entstehen der Abgabenschuld **oder** der Feststellung der Uneinbringlichkeit der Abgaben bei der Primärschuldnerin einerseits und der bescheidmäßigen Inanspruchnahme zur Haftung andererseits ein Umstand, den die Abgabenbehörde bei der Inanspruchnahme zur Haftung im Sinne des Ermessens nicht außer Betracht lassen darf (VwGH 16.10.2014, Ro 2014/16/0066).

Dieses Erkenntnis kann nur so verstanden werden, dass als Beginn der zu beurteilenden Verfahrensdauer entweder der Zeitpunkt der Entstehung der Abgabenschuld oder der Zeitpunkt des Feststehens der Uneinbringlichkeit anzunehmen ist, je nachdem, welcher Zeitpunkt später eingetreten ist. Im Regelfall wird das nicht die Entstehung der Abgabenschuld sein, sondern das Feststehen der Uneinbringlichkeit.

Aus der Konkursöffnung allein ergibt sich noch nicht zwingend die Uneinbringlichkeit. Diese ist erst dann anzunehmen, wenn im Lauf des Insolvenzverfahrens feststeht, dass die Abgabensforderung im Konkurs mangels ausreichenden Vermögens nicht befriedigt werden kann; schließlich würde selbst eine geringe Quote die Haftung betragsmäßig entsprechend vermindern (VwGH 17.12.2009, 2009/16/0092).

Die Uneinbringlichkeit ist aber jedenfalls dann anzunehmen, wenn im Lauf des Insolvenzverfahrens feststeht, dass die Abgabensforderung im Konkurs mangels ausreichenden Vermögens nicht befriedigt werden kann; diesfalls ist daher kein Abwarten der vollständigen Abwicklung des Konkurses erforderlich. Dass das Konkursverfahren noch nicht abgeschlossen ist, steht somit der Erlassung eines Haftungsbescheides nicht entgegen (VwGH 26.5.2004, 99/14/0218).

Da im gegenständlichen Fall das am D-4 eröffnete Insolvenzverfahren erst am D-3 abgeschlossen wurde, wobei die (voraussichtliche) Uneinbringlichkeit der Forderungen der Konkursgläubiger mit 99,9% auch erst mit Beschluss des Insolvenzgerichtes vom D-5 bekanntgemacht wurde, erfolgten die Haftungsvorhalte vom 09.02.2016, 12.10.2016 und 03.01.2017 sowie der am 18.05.2017 erlassene Haftungsbescheid durchaus zeitnah, weshalb eine Verminderung der Haftung aus diesem Grund nicht in Betracht kommt.

Vom Bf. wurden keine Gründe vorgebracht, die bei Abwägung von Zweckmäßigkeit und Billigkeit eine andere Einschätzung bewirken hätten können.

Conclusio

Auf Grund des Vorliegens der gesetzlichen Voraussetzungen des § 9 Abs. 1 BAO erfolgte somit die Inanspruchnahme des Bf. als Haftungspflichtiger für die nachstehenden Abgabenschuldigkeiten der G-1 im Ausmaß von nunmehr € 97.828,35 zu Recht:

<i>Abgabe</i>	<i>Zeitraum</i>	<i>Betrag</i>
Lohnsteuer	2007	29.836,78
Lohnsteuer	2008	33.778,29
Lohnsteuer	2009	31.153,77
Säumniszuschlag 1	2007	234,74
Säumniszuschlag 1	2007	596,73
Säumniszuschlag 1	2008	257,77
Säumniszuschlag 1	2008	675,57
Säumniszuschlag 1	2009	623,08
Säumniszuschlag 1	2009	186,31
Aussetzungsinsen	2011	485,31

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nach Art. 133 Abs. 6 Z 2 B-VG nicht zulässig, da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis nicht von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Die Entscheidung folgt vielmehr der dargestellten ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes.

Wien, am 30. Jänner 2020