

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R. in der Beschwerdesache Bf., A-1, vertreten durch Uni-Account Wirtschaftstreuhand, Steuer- und Unternehmensberatung GmbH, Obere Weißgerberstraße 5/A, 1030 Wien, über die Beschwerde vom 09.08.2018 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Wien 4/5/10 vom 10.07.2018, Steuernummer N-1, betreffend Haftung gemäß § 9 BAO zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben und die Haftung auf nachstehende Abgaben im Gesamtbetrag von € 22.161,58 herabgesetzt:

<i>Abgabe</i>	<i>Zeitraum</i>	<i>Betrag</i>
Lohnsteuer	07/2009	6,72
Dienstgeberbeitrag	07/2009	388,58
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	07/2009	34,54
Körperschaftsteuer	07-09/2009	858,40
Lohnsteuer	08/2009	24,57
Dienstgeberbeitrag	08/2009	427,65
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	08/2009	38,02
Körperschaftsteuer	2008	8.208,49
Lohnsteuer	09/2009	56,05

Dienstgeberbeitrag	09/2009	449,41
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	09/2009	39,95
Lohnsteuer	10/2009	41,86
Dienstgeberbeitrag	10/2009	215,91
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	10/2009	19,19
Säumniszuschlag	2009	125,00
Körperschaftsteuer	10-12/2009	7.364,83
Dienstgeberbeitrag	11/2009	8,06
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	11/2009	0,72
Säumniszuschlag	2009	176,24
Dienstgeberbeitrag	12/2009	8,06
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	12/2009	0,72
Säumniszuschlag	2009	147,30
Umsatzsteuer	2009	904,81
Körperschaftsteuer	01-03/2010	2.616,50

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 Bescheid vom 10.07.2018 wurde der Beschwerdeführer (Bf.) gemäß § 9 Abs. 1 BAO iVm § 80 BAO als Haftungspflichtiger der G-1 für nachstehende Abgaben in der Höhe von € 49.556,02 zur Haftung herangezogen:

<i>Abgabe</i>	<i>Zeitraum</i>	<i>Betrag</i>	<i>Fälligkeit</i>
Lohnsteuer	07/2009	13,44	17.08.2009
Dienstgeberbeitrag	07/2009	777,15	17.08.2009
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	07/2009	69,08	17.08.2009
Körperschaftsteuer	07-09/2009	1.716,79	17.08.2009
Lohnsteuer	08/2009	49,14	15.09.2009
Dienstgeberbeitrag	08/2009	855,29	15.09.2009
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	08/2009	76,03	15.09.2009
Körperschaftsteuer	2008	16.416,98	08.10.2009
Lohnsteuer	09/2009	112,09	15.10.2009
Dienstgeberbeitrag	09/2009	898,82	15.10.2009
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	09/2009	79,90	15.10.2009
Lohnsteuer	10/2009	83,71	16.11.2009
Dienstgeberbeitrag	10/2009	431,82	16.11.2009
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	10/2009	38,38	16.11.2009
Säumniszuschlag	2009	250,00	16.11.2009
Körperschaftsteuer	10-12/2009	14.729,65	16.11.2009
Dienstgeberbeitrag	11/2009	16,11	15.12.2009
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	11/2009	1,43	15.12.2009
Säumniszuschlag	2009	352,47	16.12.2009
Dienstgeberbeitrag	12/2009	16,11	15.01.2010
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	12/2009	1,43	15.01.2010

Säumniszuschlag	2009	294,59	18.01.2010
Umsatzsteuer	2009	1.809,61	15.02.2010
Körperschaftsteuer	01-03/2010	5.233,00	15.02.2010
Körperschaftsteuer	04-06/2010	5.233,00	17.05.2010

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.

Gemäß § 1298 ABGB obliege dem, der vorgebe, dass er an der Erfüllung seiner gesetzlichen Verpflichtung ohne sein Verschulden gehindert gewesen sei, der Beweis.

Aus dem Zusammenhang dieser Bestimmungen ergebe sich, dass der wirksam bestellte Vertreter einer juristischen Person, der die Abgaben der juristischen Person nicht entrichtet habe, für diese Abgaben hafte, wenn sie bei der juristischen Person nicht eingebracht werden könnten und er nicht beweise, dass die Abgaben ohne sein Verschulden nicht hätten entrichtet werden können.

Der Bf. sei bis D-1 unbestritten handelsrechtlicher Geschäftsführer der Gesellschaft, also einer juristischen Person, und daher gemäß § 18 GmbHG zu deren Vertretung berufen gewesen. Er sei somit auch verpflichtet gewesen, die Abgaben aus deren Mitteln zu bezahlen.

Hinsichtlich der Heranziehung für aushaftende Umsatzsteuer sei Folgendes festzuhalten:

Gemäß § 21 Abs. 1 UStG habe der Unternehmer spätestens am 15. Tag (Fälligkeitstag) des auf den Kalendermonat (Voranmeldungszeitraum) zweitfolgenden Kalendermonats eine Voranmeldung bei dem für die Einhebung der Umsatzsteuer zuständigen Finanzamt einzureichen, in der er die für den Voranmeldungszeitraum zu entrichtende Steuer (Vorauszahlung) oder den auf den Voranmeldungszeitraum entfallenden Überschuss unter entsprechender Anwendung des § 20 Abs. 1 und 2 UStG und des § 16 UStG selbst zu berechnen habe. Der Unternehmer habe eine sich ergebende Vorauszahlung spätestens am Fälligkeitstag zu entrichten. Für die haftungsgegenständlichen Zeiträume sei die Umsatzsteuer gemeldet und festgesetzt bzw. rechtskräftig veranlagt, jedoch nicht entrichtet worden.

In diesem Zusammenhang sei auf die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu verweisen, wonach es Sache des Geschäftsführers sei, die Gründe darzulegen, die ihn ohne sein Verschulden daran gehindert hätten, die ihm obliegende abgabenrechtliche Verpflichtung zu erfüllen, widrigenfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhaft Pflichtverletzung gemäß § 9 Abs. 1 BAO angenommen werden dürfe (VwGH 18.10.1995, 91/13/0037, 0038). Demnach hafte der Geschäftsführer für die nichtentrichteten Abgaben der Gesellschaft auch dann, wenn die Mittel, die ihm für die Entrichtung aller Verbindlichkeiten der Gesellschaft zur Verfügung gestanden seien, hierzu nicht ausreichten, es sei denn, er weise nach, dass er diese Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet, die Abgabenschulden daher im Verhältnis nicht schlechter behandelt habe als andere Verbindlichkeiten.

Hinsichtlich anderer Abgaben, die für das Geschäftsergebnis einer juristischen Person nicht erfolgsneutral seien, sei es Sache des gemäß § 80 BAO befugten Vertreters, darzutun, weshalb er nicht dafür Sorge tragen können, dass er die anfallenden Abgaben rechtzeitig entrichtet habe, widrigenfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhaft Pflichtverletzung angenommen werden dürfe. In der Regel werde nämlich nur der Geschäftsführer einen ausreichenden Einblick in die Gebarung der GmbH haben, der ihm entsprechende Behauptungen und Nachweise ermögliche. Außerdem treffe den Haftenden (§ 77 Abs. 2 BAO) die gleiche Offenlegungs- und Wahrheitspflicht (§ 119 BAO) wie den Abgabepflichtigen, sodass er zeitgerecht für die Möglichkeit des Nachweises seines pflichtgemäßen Verhaltens vorzusorgen habe. Der zur Haftung herangezogene Geschäftsführer habe daher das Fehlen ausreichender Mittel zur Abgabentrachtung nachzuweisen. Außerdem habe er darzutun, dass er die Abgabenforderungen bei der Verwendung der vorhandenen Mittel nicht benachteiligt habe (vgl. VwGH 17.9.1986, 84/13/0198; VwGH 13.11.1987, 85/17/0035; VwGH 13.9.1988, 87/14/0148).

Da der Bf. seinen abgabenrechtlichen Verpflichtungen im angeführten Umfang nicht nachgekommen sei und die Abgaben bei der Gesellschaft uneinbringlich seien, sei wie im Spruch zu entscheiden gewesen.

Letztlich werde auf die Bestimmungen des § 7 Abs. 2 BAO verwiesen, wonach sich persönliche Haftungen auch auf Nebenansprüche erstrecken. Ebenso seien Zwangs- und Ordnungsstrafen im Wege der Geschäftsführerhaftung geltend zu machen.

Die Schuldhaftigkeit sei damit zu begründen, dass durch sein pflichtwidriges Verhalten als Vertreter der Gesellschaft die Uneinbringlichkeit eingetreten sei. Weiters sei der Bf. seiner Verpflichtung, Behauptungen und Beweisanbote zu seiner Entlastung darzutun, nicht nachgekommen, daher sei wie im Spruch zu entscheiden gewesen.

Die Vermögenslosigkeit der GmbH sei daraus ersichtlich, dass das Insolvenzverfahren laut Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom D-6 mangels Kostendeckung aufgehoben worden sei. Dadurch sei der Abgabenrückstand bei der Firma uneinbringlich.

Auf die beiliegenden Grundlagenbescheide werde verwiesen.

---//---

In der dagegen am 09.08.2018 rechtzeitig eingebrachten Beschwerde wandte der Bf. ein, bis Februar 2010 Geschäftsführer der GmbH gewesen zu sein. Das Unternehmen sei als Subfirma in der Reinigungsbranche tätig gewesen. Zum Zeitpunkt der Übergabe der Geschäftsführung sei das Unternehmen schuldenfrei gewesen, abgesehen von den jeweiligen Verbindlichkeiten, die sich über einen Zeitraum von vier Wochen gezogen hätten.

Die Geschäfte wurden seien ab März 2010 ausschließlich von Herrn P-1 geführt worden, der auch die Buchhaltung übernommen habe und nicht nur über die Verbindlichkeiten bei der Finanzbehörde informiert gewesen sei, sondern auch im Bewusstsein gehandelt habe, diese Verbindlichkeiten zu tilgen. Mit einem Umsatz von über € 1.000.000,00 wäre es auch ein Leichtes gewesen, die bestehende Schuld beim Finanzamt in Raten zu entrichten.

Ab März 2010 habe der Bf. jedenfalls keine Möglichkeit mehr gehabt, aktiv in das Unternehmen einzugreifen. Ob und welchen Erfolg die Firma danach gehabt habe, habe sich seiner Kenntnis entzogen. Jedenfalls sei er über eine Insolvenz der Firma nicht informiert gewesen.

Somit sei der ehemalige Vertreter der Firma all seinen Verpflichtungen nachgekommen und es könne ihm kein schuldhaftes Verhalten vorgeworfen werden. Die Insolvenz des Unternehmens im Juni 2011 habe somit auf die frühere Tätigkeit des Bf. keinen Einfluss und es könne ihm daraus auch keine Haftung zugesprochen werden. Welche Verbindlichkeiten zum Zeitpunkt der Konkurseröffnung aushaftend gewesen seien, könne er nicht sagen. Es sei ihm auch die Entlastung als Geschäftsführer ausgesprochen worden.

Der Bf. stelle daher den Antrag, den Haftungsbescheid ersatzlos aufzuheben bzw. sich an jene Person schad- und klaglos zu halten, welche die Insolvenz des Unternehmens verursacht habe - mutmaßlich der neue Geschäftsführer P-1.

---//---

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 02.04.2019 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen, auf die Begründung des angefochtenen Bescheides verwiesen und ausgeführt, dass der Bf. laut Firmenbuch vom D-2 bis D-1 unbestritten handelsrechtlicher Geschäftsführer der GmbH, also einer juristischen Person, und daher gemäß § 18 GmbHG zu deren Vertretung

berufen gewesen sei. Er sei somit auch verpflichtet gewesen, die Abgaben aus deren Mitteln zu bezahlen.

Mittels Haftungsbescheides sei der Bf. lediglich für die während seiner Geschäftsführertätigkeit fällig gewordenen Abgabenschuldigkeiten zur Haftung herangezogen worden. Die nach seinem Ausscheiden als Geschäftsführer fällig gewordenen Abgabenschuldigkeiten seien nicht im Haftungsbescheid enthalten.

Zum Zeitpunkt der Übergabe der Geschäftsführung an Herrn P-1 am D-1 sei die GmbH nicht wie behauptet schuldenfrei gewesen, sondern es habe sich auf dem Abgabenkonto ein fälliger Rückstand in Höhe von € 57.325,07 befunden, davon seien bereits € 51.987,05 vollstreckbar gewesen.

In diesem Zusammenhang sei auf die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu verweisen, wonach es Sache des Geschäftsführers sei, die Gründe darzulegen, die ihn ohne sein Verschulden daran gehindert hätten, die ihm obliegende abgabenrechtliche Verpflichtung zu erfüllen, widrigenfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhaft Pflichtverletzung gemäß § 9 Abs. 1 BAO angenommen werden dürfe (VwGH 18.10.1995, 91/13/0037,0038).

Demnach hafte der Geschäftsführer für die nichtentrichteten Abgaben der Gesellschaft auch dann, wenn die Mittel, die ihm für die Entrichtung aller Verbindlichkeiten der Gesellschaft zur Verfügung gestanden seien, hierzu nicht ausreichten, es sei denn, er weise nach, dass er diese Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet habe, die Abgabenschulden daher im Verhältnis nicht schlechter behandelt habe als andere Verbindlichkeiten.

Der Nachweis der Gläubigergleichbehandlung, und zwar die Darstellung der tatsächlich vorhandenen Mittel sowie der aliquoten Mittelverwendung, habe nicht entsprechend erbracht werden können. Dazu wäre eine Auflistung sämtlicher Gläubiger mit zum Zeitpunkt der Abgabenfälligkeiten gleichzeitig oder früher fällig gewordenen Forderungen zu übermitteln gewesen. In dieser Aufstellung hätten alle damaligen Gläubiger der Gesellschaft (auch die zu Gänze bezahlten) sowie die auf einzelne Verbindlichkeiten (Gläubiger) geleisteten Zahlungen enthalten sein müssen. Außerdem wäre rechnerisch darzustellen gewesen, in welchem prozentuellen Ausmaß durch Zahlungen die jeweils fälligen Verbindlichkeiten gegenüber den einzelnen (übrigen) Gläubigern reduziert worden seien. Diese Tilgungsquoten wären dann der an das Finanzamt geleisteten Quote gegenüberzustellen gewesen.

Aus den genannten Gründen sei die Begründung der vorliegenden Bescheidbeschwerde somit ins Leere gegangen.

---//---

Fristgerecht beantragte der Bf. mit Schreiben vom 13.07.2019 die Vorlage der Beschwerde zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht wegen Mangelhaftigkeit des Verfahrens, unzureichender Begründung, nicht ausreichend geschildertem Sachverhalt und unrichtiger rechtlicher Beurteilung. Er fechte diesen Haftungsbescheid zur Gänze an und führe dazu inhaltlich aus wie folgt:

Die ihm zur Haftung angelasteten Beträge bestünden aus Körperschaftsteuern für den Zeitraum vom Juli 2009 bis Juni 2010, aus Umsatzsteuer 2009 sowie Lohnabgaben vom Juli bis Dezember 2009.

Unstrittiger Weise seien alle diese Abgabenschuldigkeiten spätestens 2009 fällig geworden, sodass hinsichtlich sämtlicher Ansprüche gemäß § 238 BAO bereits Verjährung eingetreten und der Haftungsbescheid unzulässig und rechtsirrig sei.

Es erübrige sich daher, auf die sonstigen Inhalte aus den dem Haftungsbescheid zugrundeliegenden Steuer- und Abgabenbescheiden sowie Säumniszuschlägen näher einzugehen.

Er stelle daher den Antrag, den Haftungsbescheid ersatzlos aufzuheben.

---//---

Mit Vorlagebericht vom 14.01.2020 nahm das Finanzamt zum Vorlageantrag Stellung:

Zum Argument der Einhebungsverjährung des Bf. seien für den fraglichen Zeitraum ab 2009 als Unterbrechungshandlungen die Forderungspfändung vom 21.01.2011 und der Firmenbuchauszug vom 23.06.2015 anzuführen. Zum Firmenbuchauszug sei auszuführen, dass am gleichen Tag auch eine Sozialversicherungsabfrage durchgeführt worden sei, welche im elektronischen Akt jedoch nur vermerkt, aber weder hochgeladen noch ausgedruckt worden sei. Aus dem Zusammenhang zwischen der aufliegenden Firmenbuchabfrage und den Vermerken sei jedoch nach Ansicht der Abgabenbehörde von einer zur Durchsetzung des Anspruchs unternommene, nach außen erkennbare Amtshandlung auszugehen. Die nächsten Maßnahmen hätten im Jahr 2018 stattgefunden.

Bei Überprüfung der Haftungsrelevanz im Zuge des Vorlageberichts habe sich herausgestellt, dass mittels des angefochtenen Bescheides der Geschäftsführer für die Körperschaftsteuer 04-06/2010 in Höhe von € 5.233,00 herangezogen worden sei, obwohl der Fälligkeitstag, der 17.05.2010, nach Beendigung der Geschäftsführertätigkeit, spätestens dem D-1, gelegen sei. Daher wäre diese Abgabe aus der Haftung herauszunehmen, so dass der Haftungsbescheid auf € 44.323,02 zu verringern wäre.

Im Übrigen beantrage die Abgabenbehörde, über das Mehrbegehren abweisend zu erkennen.

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.

Verjährung

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.

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.

Zur Einrede des Bf., dass die Einhebung der haftungsgegenständlichen Abgaben bereits verjährt sei ist festzustellen, dass die Einhebungsverjährung gemäß § 238 Abs. 1 BAO binnen fünf Jahren nach Ablauf des Kalenderjahres, in welchem die Abgabe fällig geworden ist, eintritt, daher in den gegenständlichen Fällen vorerst (ungeachtet der nachfolgend aufgelisteten Unterbrechungshandlungen) zunächst am 31.12.2014 bzw. 2015.

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>Einhebungsverjährung verlängert bis</i>
Forderungspfändung	21.01.2011	31.12.2016
Haftungsvorhalt	24.08.2012	31.12.2017
Firmenbuchauszug	23.06.2015	31.12.2020
Sozialversicherungsabfrage	25.06.2015	31.12.2020
Sozialversicherungsabfrage	16.03.2018	31.12.2023
Haftungsbescheid	10.07.2018	31.12.2023

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-3 bis D-4 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.

Uneinbringlichkeit

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 Handelsgerichtes Wien vom D-6 der über das Vermögen der G-1 am D-3 eröffnete Konkurs mangels Kostendeckung aufgehoben und die Gesellschaft gemäß § 40 FBG am D-5 infolge Vermögenslosigkeit im Firmenbuch gelöscht wurde.

Stellung als Vertreter

Unbestritten ist, dass der Bf. vom D-2 bis D-1 Geschäftsführer der genannten GmbH war.

Schuldhafte Pflichtverletzung

In diesem Zeitraum oblag ihm daher die Erfüllung der abgabenrechtlichen Pflichten der Gesellschaft. Insbesondere ist im Rahmen dieser Verpflichtung für die rechtzeitige und vollständige Entrichtung der Abgaben Sorge zu tragen.

Da der Bf. im Zeitpunkt der Fälligkeit der Körperschaftsteuer 04-06/2010, dem 17.05.2010, nicht mehr Vertreter der Gesellschaft war, erfolgte die Haftungsinanspruchnahme für diese Abgabe zu Unrecht.

Hinsichtlich der übrigen Abgaben ist darauf hinzuweisen, dass es nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes Sache des Geschäftsführers ist, 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](#)).

Dem Einwand des Bf., dass die Gesellschaft zum Zeitpunkt der Übergabe der Geschäftsführung an P-1 schuldenfrei gewesen sei, ist die Aktenlage entgegenzuhalten, wonach auf dem Abgabenkonto fällige Abgaben inklusive der haftungsgegenständlichen (mit Ausnahme der Körperschaftsteuer 04-06/2010) in Höhe von € 57.325,07 aushafteten.

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](#)).

Im gegenständlichen Fall bringt der Bf. jedoch keine triftigen Gründe, aus denen ihm die Erfüllung seiner abgabenrechtlichen Pflichten unmöglich gewesen wäre, vor. Insbesondere wurde nicht behauptet, dass ihm keine Mittel zur Entrichtung der haftungsgegenständlichen Abgaben zur Verfügung gestanden wären.

Für eine völlige Vermögenslosigkeit der Primärschuldnerin ergeben sich auch nach Aktenlage keine Anhaltspunkte, zumal jedenfalls noch Löhne ausbezahlt wurden. 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 Abgabentrichtung nachzuweisen hat, sondern der zur Haftung herangezogene Geschäftsführer das Fehlen ausreichender Mittel (VwGH 23.4.1998, [95/15/0145](#)).

Der Hinweis, dass er bereits am D-1 aus der Geschäftsführung ausgeschieden wäre und die geschäftlichen Unterlagen dem nachfolgenden Geschäftsführer P-1 übergeben habe, vermag den Bf. nicht zu exkulpieren, weil es dem Vertreter obliegt, entsprechende Beweisvorsorgen - etwa durch Erstellung und Aufbewahrung von Ausdrucken - zu treffen. Wie der Verwaltungsgerichtshof etwa in den Erkenntnissen vom 25.11.2009, [2008/15/0220](#) und [2008/15/0263](#), ausgeführt hat, ist es dem Vertreter, der fällige Abgaben der Gesellschaft nicht oder nicht zur Gänze entrichten kann, schon im Hinblick auf seine mögliche Inanspruchnahme als Haftungspflichtiger zumutbar, sich - spätestens dann, wenn im Zeitpunkt der Beendigung der Vertretungstätigkeit fällige Abgabenschulden unberichtigt aushaften - jene Informationen zu sichern, die ihm im Falle der Inanspruchnahme als Haftungspflichtiger die Erfüllung der Darlegungspflicht im oben beschriebenen Sinn ermöglichen. Diese Darlegungspflicht trifft nämlich auch solche Haftungspflichtige, die im Zeitpunkt der Feststellung der Uneinbringlichkeit der Abgaben bei der Gesellschaft nicht mehr deren Vertreter sind (VwGH 27.9.2012, [2009/16/0181](#)).

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](#)).

Für aushaftende Abfuhrabgaben wie die Lohnsteuer gelten aber ohnedies Ausnahmen vom Gleichheitsgrundsatz (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.

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

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](#)).

Aus dem Vorbringen des Bf., dass sich das Finanzamt an den späteren Geschäftsführer P-1 halten solle, der mutmaßlich die Insolvenz verursacht habe, lässt sich nichts gewinnen, weil 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](#)).

Eine Haftungsinanspruchnahme des P-1 war deshalb nicht durchführbar, weil er laut Zentralmelderegister in Österreich nie aufhältig war.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes bleibt aber bei Uneinbringlichkeit der Abgabenforderung bei dem anderen Gesamtschuldner für die Inanspruchnahme des

verbleibenden Gesamtschuldners kein Spielraum für die Ermessensübung (zB VwGH 29.3.2007, [2005/16/0108](#)).

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

Allerdings ist 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. 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 ist 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](#)).

Da im gegenständlichen Fall das am D-3 eröffnete Insolvenzverfahren bereits am D-6 abgeschlossen wurde, erfolgte der Haftungsvorhalt vom 24.08.2012 zwar durchaus zeitnah, nicht aber der angefochtene Haftungsbescheid vom 10.07.2018, weshalb eine Verminderung der Haftung aus dem Grund der langen Verfahrensdauer in Betracht kommt, zumal zwar durch die spärlichen Unterbrechungshandlungen die Einhebungsverjährung nicht eintrat, jedoch keine zwingenden Gründe vorlagen, mit der Haftungsinanspruchnahme für die bereits in den Jahren 2008 bis 2010 entstandenen und fälligen Abgaben so lange zuzuwarten.

Im Rahmen des Ermessens wird die Haftung daher auf 50% der aushaftenden Abgaben eingeschränkt:

<i>Abgabe</i>	<i>Zeitraum</i>	<i>Betrag</i>	<i>50%</i>
Lohnsteuer	07/2009	13,44	6,72
Dienstgeberbeitrag	07/2009	777,15	388,58
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	07/2009	69,08	34,54
Körperschaftsteuer	07-09/2009	1.716,79	858,40
Lohnsteuer	08/2009	49,14	24,57
Dienstgeberbeitrag	08/2009	855,29	427,65
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	08/2009	76,03	38,02

Körperschaftsteuer	2008	16.416,98	8.208,49
Lohnsteuer	09/2009	112,09	56,05
Dienstgeberbeitrag	09/2009	898,82	449,41
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	09/2009	79,90	39,95
Lohnsteuer	10/2009	83,71	41,86
Dienstgeberbeitrag	10/2009	431,82	215,91
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	10/2009	38,38	19,19
Säumniszuschlag	2009	250,00	125,00
Körperschaftsteuer	10-12/2009	14.729,65	7.364,83
Dienstgeberbeitrag	11/2009	16,11	8,06
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	11/2009	1,43	0,72
Säumniszuschlag	2009	352,47	176,24
Dienstgeberbeitrag	12/2009	16,11	8,06
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	12/2009	1,43	0,72
Säumniszuschlag	2009	294,59	147,30
Umsatzsteuer	2009	1.809,61	904,81
Körperschaftsteuer	01-03/2010	5.233,00	2.616,50
gesamt			22.161,58

Conclusio

Auf Grund des Vorliegens der gesetzlichen Voraussetzungen des § 9 Abs. 1 BAO erfolgte somit die Inanspruchnahme des Bf. als Haftungspflichtiger für die genannten Abgabenschuldigkeiten der G-1 im Ausmaß von nunmehr € 22.161,58 zu Recht.

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 18. Mai 2020