

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter***R*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 2. Juni 2017 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 1/23 vom 9. Mai 2017 betreffend Haftung gemäß [§§ 9](#) und [80 BAO](#) zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird teilweise stattgegeben und die Haftung auf Umsatzsteuer 2011 in Höhe von € 355,55 (statt bisher Abgabenschuldigkeiten in Höhe von € 343.326,46) eingeschränkt.

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

I. Verfahrensgang

Mit Bescheid vom 9. Mai 2017 wurde der nunmehrige Beschwerdeführer (Bf.) gemäß § 9 i.V.m. § 80 Bundesabgabenordnung (BAO) für folgende aushaftende Abgabenschuldigkeiten der Firma ***X*** in Liqu. im Ausmaß von € 343.326,46 in Anspruch genommen und aufgefordert, diesen Betrag innerhalb eines Monats ab Zustellung dieses Bescheides zu entrichten:

Abgabenart	Zeitraum	Fälligkeitstag	Betrag
Aussetzungszinsen	2012	21.05.2012	5.442,74
Umsatzsteuer	2011	15.02.2012	355,55
Aussetzungszinsen	2012	21.05.2012	10.818,98
Lohnsteuer	2004	17.01.2005	20.778,27

Dienstgeberbeitrag	2004	17.01.2005	16.090,31
Dienstgeberzuschlag	2004	17.01.2005	1.430,25
Lohnsteuer	2005	16.01.2006	89.025,37
Dienstgeberbeitrag	2005	16.01.2006	31.777,39
Dienstgeberzuschlag	2005	16.01.2006	2.824,66
Lohnsteuer	2006	15.01.2007	75.709,97
Dienstgeberbeitrag	2006	15.01.2007	31.276,35
Dienstgeberzuschlag	2006	15 .01.2007	2.780,12
1. Säumniszuschlag	2004	30.11.2009	321,81
1. Säumniszuschlag	2004	30.11.2009	429,02
1. Säumniszuschlag	2005	30.11.2009	1.780,51
1. Säumniszuschlag	2005	30.11.2009	56,49
1. Säumniszuschlag	2005	30.11.2009	635,55
1. Säumniszuschlag	2006	30.11.2009	625,53
1. Säumniszuschlag	2006	30.11.2009	1.514,20
1. Säumniszuschlag	2006	30.11.2009	55,60
Lohnsteuer	2007	15.01.2008	3.199,55
Dienstgeberbeitrag	2007	15.01.2008	20.969,42
Zuschlag zum DB	2007	15.01.2008	1.863,95
Lohnsteuer	2008	15.01.2009	1.714,85
Dienstgeberbeitrag	2008	15.01.2009	11.795,63
Lohnsteuer	2009	15.01.2010	930,44
Dienstgeberbeitrag	2009	15.01.2010	7.416,23

Dienstgeberzuschlag	2009	15.01.2010	659,22
---------------------	------	------------	--------

Zur Begründung wurde ausgeführt, dass gemäß [§ 80 Abs. 1 BAO](#) die zur Vertretung juristischer Personen berufenen Personen insbesondere dafür zu sorgen hätten, dass die Abgaben aus den Mitteln, die sie verwalten, entrichtet würden. Gemäß [§ 9 Abs. 1 BAO](#) hafteten die in den §§ 80ff bezeichneten Vertreter neben den durch sie vertretenen Abgabepflichtigen für diese Abgaben insoweit, als die Abgaben infolge schuldhafter Verletzung der ihnen auferlegten Pflichten nicht eingebracht werden könnten.

Persönliche Haftungen erstreckten sich gemäß [§ 7 Abs. 2 BAO](#) auch auf Nebenansprüche im Sinne des [§ 3 Abs. 1 und 2 BAO](#). Zu diesen Nebenansprüchen gehörten gemäß § 3 Abs.2 lit. d BAO insbesondere die Nebengebühren der Abgaben, wie die Stundungs- und Aussetzungszinsen, der Säumniszuschlag, und die Kosten des Vollstreckungs- und Sicherungsverfahrens.

Die im Rückstand ausgewiesenen Abgabenschuldigkeiten seien nach Abgabenarten und Zeiträumen aufgeschlüsselt. Die Bescheide der im Rückstand angeführten, festgesetzten Abgaben seien dem Bf. bereits im Haftungsverfahren (zuletzt mit Schreiben vom 09.06.2016) zur Kenntnis gebracht worden.

Der Rückstand bestehe infolge Nichtentrichtung der im Zeitraum vom 17.01.2005 bis 21.05.2012 fällig gewordenen Abgaben. Der Bf. sei im Zeitraum von ***Datum1*** bis ***Datum2*** zum Geschäftsführer und vom ***Datum3*** bis ***Datum4*** zum Liquidator der Firma bestellt und daher gemäß [§ 18 GmbHG](#) zur Vertretung der Gesellschaft berufen gewesen.

Mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom ***Datum5***, AZ ***xxxx***, sei über das Vermögen der Firma das Konkursverfahren mangels Kostendeckung nicht eröffnet worden. Am ***Datum4*** sei gemäß [§ 40 FBG](#) die Löschung der Gesellschaft im Firmenbuch erfolgt. Der Rückstand sei daher bei der Primärschuldnerin als uneinbringlich anzusehen.

Hinsichtlich der Heranziehung für aushaftende Umsatzsteuer sei Folgendes festzuhalten:

Gemäß [§ 21 Abs. 1 UStG 1994](#) habe der Unternehmer spätestens am 15. Tag (Fälligkeitstag) des auf einen Kalendermonat (Voranmeldungszeitraum) zweitfolgenden Kalendermonates eine Voranmeldung 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 und des § 16 selbst zu berechnen habe.

Der Unternehmer habe eine sich ergebende Vorauszahlung spätestens am Fälligkeitstag zu entrichten. Daraus folge: Die zu den Selbstbemessungsabgaben zählende Umsatzsteuer sei vom Abfuhrpflichtigen selbst zu berechnen und zu entrichten, ohne dass eine vorherige abgabenbehördliche Tätigkeit wie etwa die bescheidmäßige Festsetzung abgewartet werden dürfe.

Hinsichtlich der Heranziehung für aushaftenden Lohnabgaben sei Folgendes festzuhalten:

Gemäß [§ 78 Abs. 1 EStG 1988](#) sei der Arbeitgeber verpflichtet, die Lohnsteuer des Arbeitnehmers bei jeder Lohnzahlung einzubehalten. Gemäß § 79 Abs. 1 EStG habe der Arbeitgeber die gesamte Lohnsteuer, die in einem Kalendermonat einzubehalten gewesen sei, spätestens am 15. Tag nach Ablauf des Kalendermonates in einem Betrag abzuführen. Gleiches gelte auch für den Dienstgeberbeitrag und Dienstgeberzuschlag.

Nach [§ 78 Abs. 3 EStG 1988](#) habe der Arbeitgeber, wenn die zur Verfügung stehenden Mittel nicht zur Zahlung des voll vereinbarten Arbeitslohnes ausreichen, die Lohnsteuer von dem tatsächlich zur Auszahlung gelangenden niedrigeren Betrag zu berechnen und einzubehalten.

Werde in einem solchen Fall die Lohnsteuer nicht einbehalten und an das Finanzamt abgeführt, so sei nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes von einer schuldhaften Pflichtverletzung auszugehen (vgl. VwGH vom 18.12.2001, ZI. 2001/15/0187).

Mit den Schreiben vom 06.06.2014, 08.08.2014 und 09.06.2016 sei der Bf. aufgefordert worden, darzulegen, dass er ohne sein Verschulden gehindert gewesen sei, für die Entrichtung der haftungsgegenständlichen Abgaben zu sorgen.

Der Bf. sei dieser Aufforderung - sohin Ihrer Verpflichtung, Behauptungen und Beweisanbote zu Ihrer Entlastung darzutun - nicht ausreichend nachgekommen. Die höchstgerichtliche Judikatur gehe davon aus, dass der Vertreter, der auf Grund gesetzlicher Bestimmungen abgabenrechtliche Pflichten zu erfüllen habe, diesen ihm obliegenden Pflichten aber nicht nachkomme, einer besonderen Darlegungspflicht unterliege. Es treffe ihn die Beweislast, nämlich die besondere Verpflichtung, "darzutun", aus welchen Gründen ihm die Erfüllung unmöglich gewesen sei, widrigenfalls angenommen werden dürfe, er wäre seinen Pflichten schuldhafterweise nicht nachgekommen (vgl. VwGH 23.4.1998, [95/15/0145](#) und 19.3.2003, 2002/16/0168). Nachweise einer erfolgten Gläubigergleichbehandlung (für das Fehlen einer diesbezüglichen Pflichtverletzung) haben habe der Bf. im Zuge des Haftungsverfahren nicht erbracht.

Die alleinige Behauptung der erfolgten Gläubigergleichbehandlung ohne Vorlage geeigneter Nachweise reiche jedenfalls nicht aus. Es stehe somit fest, dass er der Verpflichtung, als gesetzlicher Vertreter der Gesellschaft, für die Entrichtung der die Gesellschaft treffenden Abgaben zu sorgen, zumindest leicht fahrlässig und damit schuldhaft im Sinne des [§ 9 BAO](#) nicht nachgekommen sei.

Zu den schriftlichen Stellungnahmen vom 02.07.2014 bzw. 04.09.2014 und der persönlichen Vorsprache vom 14.07.2016 werde dem Bf. Folgendes (nochmals) zur Kenntnis gebracht.

1. Einwendungen gegen den Abgabeananspruch:

Bei Selbstbemessungsabgaben sei maßgebend, wann diese bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung abzuführen gewesen wären (Fälligkeitstermin der Abgaben). Die später eingetretene Insolvenz der Gesellschaft erweise sich daher insofern lediglich als eine weitere Ursache für den eingetretenen Abgabenausfall. An der Kausalität der dem Haftungspflichtigen vorzuwerfenden Pflichtverletzungen, die sich bei den Selbstbemessungsabgaben immer auf deren Fälligkeitstermin bezögen, ändere dies nichts.

Einwendungen gegen die Richtigkeit der Abgabenvorschreibung seien im Haftungsverfahren nicht zu erörtern. Gegenstand des Haftungsverfahrens sei einzig und allein die Frage, ob der Geschäftsführer zu Recht als Haftender für Abgaben der Gesellschaft herangezogen worden sei oder nicht. Gemäß [§ 248 erster Satz BAO](#) stehe es dem Haftungspflichtigen außerdem frei, innerhalb der Frist für die Einbringung der Berufung (Anm: gemeint wohl Beschwerde) gegen den Haftungsbescheid auch gegen die an die Gesellschaft ergangenen und dem Haftungsbescheid zugrundeliegenden Abgabenbescheide Beschwerde einzulegen. (vgl. UFS v. 18.9.07, [RV/1149-L/06](#))

2. Bemängelung (in der persönlichen Vorsprache vom 14.07.2016) der Nichteinbeziehung in die Grundlagenbescheide folgenden Bescheides/Beschlusses

a) BFG [RV/7103101/2012](#) vom 28.04.2014

b) BMASK-***5*** vom 06.12.2013

Der Beschluss des BFG (BFG [RV/7103101/2012](#) vom 28.04.2014) - das Beschwerdeverfahren wegen der fehlenden Zustellmöglichkeit - einzustellen habe keinen Einfluss auf die inhaltlichen Komponenten der jeweiligen Grundlagenbescheide.

Wenn der Primärschuldner nicht mehr existiere, was bei im Firmenbuch gelöschten Gesellschaften, ohne dass Gesamtrechtsnachfolger zur Abgabenleistung herangezogen werden könnten, der Fall sei, so führe dies dazu, dass der Haftende von vornherein und allein zur Leistung herangezogen werden könne (vgl. dazu Stoll, BAO-Kommentar, 132). Seiner Heranziehung stehe es dann auch nicht entgegen, „wenn die weitere Verfolgung des Anspruchs gegenüber dem Erstschuldner, zu der auch allenfalls eine an diesen zu richtende Ablaufverfügung gehören würde, an seinem Wegfall während eines Berufungsverfahrens scheitert.“ (vgl. Erkenntnis des VwGH vom 28.10.2014 [2014/13/0035](#))

Der Bescheid des BMASK (BMASK-***5*** vom 06.12.2013), in dem die Zurückweisung an die Gebietskrankenkasse mangels grundlegender Ermittlungen hinsichtlich der tatsächlichen

durchgehenden bzw. tageweise Beschäftigungen erfolge, sei insofern interessant, da eindeutig in den Ausführungen ein steuerlich relevantes echtes Dienstverhältnis bejaht werde. Sowohl die persönliche, als auch die wirtschaftliche Abhängigkeit jener gegenständlichen Personen werde bestätigt. Die fehlenden Ermittlungsschritte (hinsichtlich der zeitlichen Komponente) spielten nur im Bereich der Sozialversicherung eine Rolle und seien bezüglich der rechtlichen Beurteilung betreffend der Nachforderungen des Finanzamtes nicht maßgeblich.

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

Die Geltendmachung der Haftung stelle im vorliegenden Fall die letzte Möglichkeit zur Durchsetzung des Abgabensanspruches dar, zumal der haftungsgegenständliche Rückstand bei der Primärschuldnerin nicht mehr eingebracht werden könne. Aus dem auf die Hereinbringung der Abgabenschuld beim Haftenden gerichteten Besicherungszweck der Haftungsnorm folge, dass die Geltendmachung der Haftung in der Regel ermessenskonform sei, wenn die betreffende Abgabe beim Primärschuldner uneinbringlich sei (vgl. E VwGH vom 25.6.1990, [89/15/0067](#)). Letzteres stehe hier fest. Es sei daher spruchgemäß zu entscheiden gewesen.

Dagegen brachte der Bf. mit Schriftsatz vom 2. Juni 2017 Beschwerde ein und führte aus, dass die dem Haftungsbescheid zu Grunde liegenden Lohnabgaben 2004 bis 2009 rechtswidrig festgesetzt worden seien.

Der Bf. konkretisiere das Rechtsmittel der Beschwerde wie folgt:

1. Das Verfahren gegen die Lohnabgaben 2004-2006 sei aufgrund der Löschung der GmbH vom BFG (RV/7103101/2012) am 28.4.2014 eingestellt worden. In weiterer Folge habe der nächste Einbringungsversuch mit Schreiben vom 9.6.2016 stattgefunden. Damit sei für die Lohnabgaben 2004 bis 2006 bereits Verjährung eingetreten. Verjährte Abgaben könnten auch nicht mehr einbringlich gemacht und daher auch nicht mehr mit Haftungsbescheid geltend gemacht werden.

Dasselbe gelte zweifellos auch für die Nebengebühren (Aussetzungszinsen und Säumniszuschläge).

2. Gleichzeitig mit der Beschwerde gegen den Haftungsbescheid werde auch Beschwerde gegen die Lohnabgaben (L, DB, DZ) 2007 bis 2009 und zusätzlich zum Verjährungsargument auch noch einmal gegen die Lohnabgaben (L, DB, DZ) 2004 bis 2006 erhoben.

Die Abgabenverpflichtungen der GmbH stünden daher noch nicht endgültig fest. Eine Haftung sei daher unzulässig.

Begründung:

Für die Begründung verweise der Bf. zusätzlich zum Argument der Verjährung auf die im Verfahren RV/7103101/2012 für die GmbH gemachten Ausführungen für die Jahre 2004 bis 2006.

Diese würden auch vollinhaltlich zu meinen Ausführungen und zur Begründung dieser Beschwerde gemacht.

Außerdem verweise der Bf. auf seine beiliegenden Schreiben vom 30.08.2014 und 04.09.2014 für die Jahre 2007 bis 2009 und den darin gemachten Angaben für die Lohnabgaben 2007 bis 2009 und zur Haftung. Auch diese Ausführungen würden als integrierter Bestandteil derselben - zum Inhalt dieser Beschwerde gemacht.

Konkret halte der Bf. fest, dass in dem Bericht vom GPLA Prüfungsverfahren datiert mit 3.2.2014 für die Jahre 2007 bis 2011 in der Beilage zur Niederschrift datiert 24.1.2014 auf das Verfahren von 2004-2006 verwiesen werde. Zu diesem Verfahren gebe es einen rechtskräftigen Bescheid des BMASK-***yyyy*** auf den allerdings nicht eingegangen werde. Verwiesen werde dafür aber auf eine ausführliche Begründung der BVE vom 10.10.2012. Diese BVE vom 10.10.2012 sei weder dem Bf. noch der damals mit Vollmacht vertretenden ***Stb*** zur Kenntnis gebracht worden. Ein nunmehriger bloßer Verweis darauf sei daher unzulässig und rechtswidrig und werde dieser Tatbestand daher ausdrücklich auch als Verfahrensmangel gerügt.

Zusätzlich wende der Bf. ein, dass die Prüfung der Jahre 2007 und 2009 schwere Mängel aufweise. So werde davon gesprochen, dass der Sachverhalt (Art der Tätigkeit) gegenüber den Kalenderjahren 2004 bis 2006 unverändert gewesen sei.

Dies entspreche nicht den Tatsachen und sei falsch. Die im Zeitraum 2007 bis 2009 abgewickelten Projekte hätten teilweise ganz andere Aufgabenstellungen.

Beispielhaft führe der Bf. das Projekt ***1*** (***)2***) an. Es habe sich um zwei Projekte gehandelt. Projekt A) Coaching von Werkstätten im Auftrag der ***1*** und B) Mysteryshopping im Auftrag der drei Versicherungen gemeinsam mit ***1***.

In beiden Projekten agierten die freien Mitarbeiter vollkommen selbstständig, mit eigenen Arbeitsmitteln, eigenem Auto und vollkommen freier Zeiteinteilung.

Als weiteres Beispiel sei anzuführen, dass mit vollkommen unterschiedlichen Personen zusammengearbeitet worden sei. Es seien fest angestellte Personen mit unselbstständigen Dienstverhältnis, Studenten, als auch Pensionisten auf geringfügiger Basis beschäftigt gewesen.

Je nach Art der Tätigkeit sei daher bei den von Dritten erbrachten Dienstleistungen auf das Zusammenarbeitsverhältnis geachtet worden.

Dann habe es Personen gegeben, die aufgrund einer anderen Tätigkeit nur an einer losen Zusammenarbeit (projektbezogen) interessiert gewesen seien. Andere Personen wiederum wollten und hätten auch nur von zu Hause stundenweise gearbeitet.

Die generelle, ja willkürlich vorgenommene Umwidmung und rechtliche Qualifikation aller freien Dienstnehmer ohne Einzelprüfung auf „Echte (= unselbstständige) Dienstverhältnisse“ sei daher unzulässig und rechtswidrig.

Die rechtskräftige Entscheidung des BMASK-***yyyy*** schließe der Bf. bei und halte fest, dass die Gebietskrankenkasse und die Gemeinde alle Forderungen gegen ihn eingestellt hätten.

3. Weiters erhebe der Bf. Beschwerde gegen den Vorwurf/Bescheid den Nachweis einer erfolgten Gläubigergleichbehandlung nicht erbracht zu haben. Ergänzend zu den Ausführungen in seinen Schreiben vom 2.7.2014, 4.9.2014 und im persönlichen Gespräch mit Herrn ***Z*** halte der Bf. fest:

Der Gesetzgeber habe die Rechtsform des freien Dienstnehmer und auch des geringfügig Beschäftigten als mögliche Beschäftigungsformen festgelegt.

In den Jahren 2004 bis 2011 und auch bereits davor sei der Bf. insgesamt von drei Steuerberatungsunternehmen (***A***/verstorben, ***B***, ***C***) mit Vollmacht vertreten gewesen.

Die Steuerberater hätten die Mitarbeiterverträge geprüft, die freien Mitarbeiter an/abgemeldet, die Lohnverrechnung und auch die Abgabeberechnung gemacht.

Alle freien Mitarbeiter seien ordnungsgemäß angemeldet und sohin auch der GKK über Jahre hindurch die Art und Form der Zusammenarbeit bekannt gewesen.

Aufgrund Rechtslage und Vertretung durch Steuerberater inkl. Lohnverrechnung habe es für den Bf. damals keine Veranlassung gegeben, an der Rechtmäßigkeit der Beschäftigungsverhältnisse, wie von meinen Steuerberatern auch eingeschätzt und vertreten, zu zweifeln.

Die von den Steuerberatern berechneten Abgaben seien vom Bf. immer termingerecht überwiesen worden.

Der Bf. sei sohin damals allen Verpflichtungen nachgekommen.

Die nachträgliche bis heute nicht rechtsgültige Umwidmung habe der Bf. nicht vorhersehen und somit auch den daraus resultierenden Abgabeforderungen nicht nachkommen können.

Nachdem es sich bei der Haftungsinanspruchnahme des vertretungsbefugten Organes um eine reine Verschuldenshaftung handle, wäre das Verfahren gegen ihn einzustellen. Der Bf. sei durch mehrere qualifizierte Rechtsberater vertreten gewesen. Diese hätten ihn beraten. An der tatsächlichen Einordnung und Qualifikation seiner Dienstnehmer teilweise als freie bzw. selbstständige Dienstnehmer, teilweise als unselbstständige Dienstnehmer, treffe den Bf. sohin kein Verschulden. Zumal der Bf. auch wie bereits ausgeführt auch diesbezüglich genau differenziert habe.

4. Gleichzeitig mit dieser Beschwerde beantrage der Bf. die Aussetzung der Einhebung gemäß [§ 212a BAO](#) i.H.v. EUR 343.326,46 bis zur Entscheidung über diese Beschwerde.

Abschließend stelle ich den Antrag auf Einstellung des Verfahrens.

Der Bf. verweise noch auf folgenden Umstand:

Er werde heuer im Oktober 55 Jahre alt. Bis auf 6 Monate arbeite er seit seinem 15. Lebensjahr und habe immer Steuern und Sozialabgaben bezahlt. Als Geschäftsführer der GmbH habe er immer mit größter Sorgfalt gehandelt.

Die bis heute nicht rechtskräftigen Vorhaltungen basierten auf Prüfungen, denen jegliche Objektivität fehle, die wie sich ja auch im Beschluss des Bundesministeriums für Soziales zeige, nicht korrekt geführt worden seien und denen bis heute daher auch Rechtsgültigkeit fehle. Wie aus den vorliegenden Bilanzen ersichtlich habe der Bf. als Geschäftsführer weder einen hohen Gehalt bezahlt noch hat die GmbH hohe Gewinne ausgeschüttet. Die Argumentation des WGKK Prüfers die GmbH wäre eine Schein-Tochter der ***3*** fehle bis heute jegliche Grundlage. Der Haftungsbescheid in Höhe von EUR 343.326,46 sei daher eigentlich nur mehr der Gipfel eines sehr fragwürdigen Verfahrens.

Bei einer Fortführung werde wahrscheinlich sehr rasch der Punkt kommen an dem der Bf. diesen psychischen und wirtschaftlichen Druck gesundheitlich nicht mehr standhalte. Die Vorzeichen (in 2016 ***....***, ...) seien bereits gegeben.

Anstatt weiterhin Steuern und Abgaben zu leisten werde der Bf. dann möglicherweise staatliche Hilfen in unterschiedlichster Form in Anspruch nehmen müssen. Seine persönliche Planung, als Versicherungsmakler noch zumindest bis zum 65. Lebensjahr aktiv im Berufsleben zu sein, werde dann nämlich nicht mehr möglich sein.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 21. Jänner 2019 wies das Finanzamt die Beschwerde als unbegründet ab.

Nach Zitierung der [§§ 9](#) und [80 BAO](#) wurde ausgeführt, dass der Bf. im Zeitraum von ***Datum1*** bis ***Datum2*** Geschäftsführer und im Zeitraum von ***Datum3*** bis ***Datum4*** Liquidator der GmbH gewesen sei. Die Abgabenschuld sei während des Zeitraums seiner Vertretungsfunktion fällig gewesen. Die Gesellschaft sei infolge rechtskräftiger Nichteröffnung eines Insolvenzverfahrens mangels kostendeckenden Vermögens und Zahlungsunfähigkeit aufgelöst worden. Mit ***Datum4*** sei die Gesellschaft im Firmenbuch gelöscht worden (FB-Auszug vom 08.01.2019).

Über die in der Beschwerde gegen den Haftungsbescheid geltend gemachten Gründe werde abgesprochen wie folgt:

In Bezug auf die Fälligkeit der Abgabenschuld sei auszuführen, dass die Geschäftsführertätigkeit des Abgabenschuldners von ***Datum1*** bis ***Datum2*** gedauert habe und somit die Fälligkeit der Abgabenschuld in den Zeitraum der Vertretungsfunktion falle.

Der maßgebliche Zeitpunkt für das Vorhandensein der für die Abgabentrachtung erforderlichen Mittel bestimme sich danach, zu welchem Zeitpunkt die Abgaben bei Beachtung der abgabenrechtlichen Vorschriften zu entrichten gewesen wären.

Zur Lohnsteuer:

Gemäß § 78 EStG habe der Arbeitgeber die Lohnsteuer des Arbeitnehmers bei jeder Lohnzahlung einzubehalten. Gemäß § 79 Abs. 1 EStG habe der Arbeitgeber die gesamte Lohnsteuer, die in einem Kalendermonat einzubehalten gewesen sei, spätestens am 15. Tag nach Ablauf des Kalendermonats in einem Betrag an das Finanzamt abzuführen. Ebenso habe der Arbeitgeber den Dienstgeberbeitrag und Dienstgeberzuschlag zum Dienstgeberbeitrag gemäß § 43 FLAG für jeden Monat bis spätestens zum 15. Tag des nachfolgenden Monats an das Finanzamt zu entrichten.

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

Werde dagegen die auf ausbezahlte Löhne entfallende Lohnsteuer nicht einbehalten und an das Finanzamt abgeführt, sei nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs - ungeachtet der wirtschaftlichen Schwierigkeiten des Primärschuldners - von einer schuldhaften Pflichtverletzung des Geschäftsführers auszugehen. Die Verpflichtung eines Vertreters nach [§ 80 BAO](#) geht hinsichtlich der Lohnsteuer über das Gebot der gleichmäßigen Behandlung aller Schulden hinaus (vgl. VwGH vom 25.02.2003, [97/14/0164](#), Ritz, BAÖ⁶ § 9 Tz. 11)

Zum Vorbringen, die Lohnabgaben 2004-2006 sowie die Nebengebühren (Aussetzungszinsen und Säumniszuschläge) seien mit dem Einbringungsversuch mit Schreiben vom 09.06.2016 verjährt und verjährte Abgaben könnten auch nicht mehr einbringlich gemacht und daher auch nicht mehr mit Haftungsbescheid geltend gemacht werden, sei zu erwidern, dass gemäß [§ 238 BAO](#) das Recht, eine fällige Abgabe einzuheben binnen 5 Jahren nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem diese Abgaben fällig geworden seien, verjähre; keinesfalls jedoch früher als das Recht zur Festsetzung dieser Abgaben selbst. Diese Frist könne durch nach außen tretende Maßnahmen zur Einhebung oder zwangsweisen Einbringung unterbrochen werden, sodass mit Ende des jeweiligen Jahres diese Frist erneut zu laufen beginne. In concreto seien die Bescheide der im Rückstand angeführten, festgesetzten Abgaben dem Abgabepflichtigen bereits im Haftungsverfahren, nämlich in den Haftungsverfahren vom 06.06.2014 und 08.08.2014 nach Abgabenart und Zeiträumen aufgeschlüsselt, fristwährend zur Kenntnis gebracht.

Zur Umsatzsteuer:

Gemäß § 21 Abs. 1 UStG habe der Unternehmer spätestens am 15. Tag (Fälligkeitstag) des auf einen Kalendermonat (Voranmeldungszeitraum) zweitfolgenden Kalendermonats eine Voranmeldung 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. Die Voranmeldung gelte als Steuererklärung. Der Unternehmer habe eine sich ergebende Vorauszahlung spätestens am Fälligkeitstag zu entrichten. Somit sei die zu den Selbstbemessungsabgaben zählende Umsatzsteuer vom Abfuhrpflichtigen selbst zu berechnen und zu entrichten, ohne dass eine vorherige abgabebehördliche Tätigkeit wie etwa die bescheidmäßige Festsetzung abgewartet werden dürfe.

Zur Gleichbehandlung sämtlicher Gläubiger und zur Beweislastpflicht sei auszuführen, dass nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs der Abgabenschuldner darzutun habe, aus welchen Gründen ihm die Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten unmöglich gewesen sei, widrigenfalls die Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung im Sinne des [§ 9 Abs. 1 BAO](#) annehmen dürfe. (vgl. etwa VwGH vom 13.09.2006, [2003/13/0131](#)) Hierzu seien keine Nachweise erbracht worden. Daher sei dem Abgabenschuldner die uneinbringliche Abgabe zur Gänze vorzuschreiben, (vgl. VwGH vom 28.09.2004, [2001/14/0176](#))

Vermöge der Abgabenschuldner nachzuweisen, welcher Betrag bei anteilmäßiger Befriedigung der Forderungen an die Abgabenbehörde abzuführen gewesen wäre, so hafte er nur für die Differenz zwischen diesem und der tatsächlich erfolgten Zahlung, (vgl. VwGH vom 25.11.2009, [2008/15/0220](#))

In die rechnerische Darstellung des Nachweises (Verhältnisrechnung) sei einzubeziehen:

- die gesamte Einnahmensituation (vgl. VwGH vom 25.04.2002, [99/15/0253](#));
- die gesamte Liquiditätssituation (vgl. VwGH vom 24.02.2011, [2009/16/0108](#));
- die freiwillig geleisteten Zahlungen (vgl. VwGH vom 27.08.2008, [2006/15/0010](#));
- die im Wege der Exekution entrichteten Beträge (vgl. VwGH vom 27.08.2008, [2006/15/0010](#));
- die Zahlungen, die zur Aufrechterhaltung des Geschäftsbetriebs erforderlich seien (vgl. VwGH vom 09.11.2011, [2011/16/0064](#));
- die von der Gesellschaft getätigten systemerhaltenden Ausgaben (vgl. VwGH vom 28.09.2004, [2001/14/0176](#)).

Für die Bestimmung des Haftungsausmaßes durch die Behörde sei es daher entscheidend, ob unter Zugrundelegung der vorgelegten Aufstellungen beurteilt werden könne, inwiefern der Beschwerdeführer die vorhandenen Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwende, (vgl. VwGH vom 28.09.2004, [2001/14/0176](#)).

Dem Vorbringen vom 02.06.2017 sei im Gesamten weder die vollständige Einnahmensituation noch die ganze Ausgabensituation (und zwar weder insgesamt noch bezogen auf die einzelnen Abgabefälligkeiten) zu entnehmen, sodass die Beurteilung der Gleichbehandlung der Abgabengläubiger mangels vollständiger Darstellung der Liquiditätssituation nicht vorgenommen werden könne. Die zusammengefasste Darlegung im Sinne einer summierten Aufstellung der Zahlungsflüsse habe der Verwaltungsgerichtshof schon in der Vergangenheit für nicht ausreichend befunden, (vgl. VwGH vom 29.01.2014, [2012/08/0227](#))

Weil dem Vorbringen des Beschwerdeführers das Vorliegen und die Verwendung der finanziellen Mittel nicht entnommen werden könne, habe dieser die Obliegenheit darzutun, dass er den Abgabengläubiger nicht schlechter als andere Gläubiger behandelt habe und ihn daher kein Verschulden treffe, verwirkt (vgl. VwGH vom 29.06.1999, [98/14/0171](#)). Daher sei dem Abgabenschuldner die uneinbringliche Abgabe zur Gänze vorzuschreiben.

Gemäß [§ 248 BAO](#) könne der nach Abgabenvorschriften Haftungspflichtige unbeschadet der Einbringung einer Beschwerde gegen seine Heranziehung zur Haftung (Haftungsbescheid, [§ 224 Abs. 1 BAO](#)) innerhalb der für die Einbringung der Beschwerde gegen den Haftungsbescheid offen stehenden Frist auch gegen den Abgabenanspruch (Abgabenbescheid,

[§ 198 BAO](#)) mittels Beschwerde die Rechte geltend machen, die dem Abgabepflichtigen zustünden.

Die Beschwerde eines Haftungspflichtigen gegen die Heranziehung zur Haftung einerseits und gegen den Abgabeananspruch andererseits müsse zwar nicht in zwei gesonderten Schriftsätzen erfolgen. Dennoch könne daraus nicht geschlossen werden, dass über beide Beschwerden in einem einheitlichen Rechtsmittelverfahren abzusprechen sei. Vielmehr sei zunächst über die Beschwerde gegen den Haftungsbescheid zu entscheiden, weil sich erst aus dieser Entscheidung die Legitimation des Beschwerdeführers zur Einbringung einer Beschwerde gegen den Abgabeananspruch ergebe, denn würde der Beschwerde des Haftenden gegen seine Heranziehung zur Haftung stattgegeben, so wäre seine gegen den Abgabeananspruch eingebrachte Beschwerde mangels Aktivlegitimation als unzulässig zurückzuweisen (vgl. BFG vom 18.05.2017, [RV/7103895/2016](#)).

Betreffend die Bekämpfung der Grundlagenbescheide, nämlich der Lohnabgaben 2004-2006 und der Lohnabgaben 2007-2009, sei auszuführen, dass grundsätzlich dem Abgabepflichtigen das Recht zustehe, gegen den Abgabeananspruch mittels Beschwerde seine Rechte wahrzunehmen. Infolgedessen sei Gegenstand des Beschwerdeverfahrens gegen den Haftungsbescheid einzig und allein die Frage, ob der Beschwerdeführer zu Recht als Haftender für Abgaben der Gesellschaft herangezogen worden sei, nicht jedoch, ob die dieser Gesellschaft vorgeschriebenen Abgaben zu Recht bestehen. Einwendungen gegen die Richtigkeit der Abgaben könnten daher in diesem Verfahren nicht erfolgreich erhoben werden. Die nach [§ 9 BAO](#) im Haftungsverfahren erforderliche Verschuldensprüfung habe von der objektiven Richtigkeit der Abgabenfestsetzung auszugehen, (vgl. VwGH vom 26.04.2007, [2006/14/0039](#); VwGH vom 26.06.2010, [2010/16/0014](#); VwGH vom 26.01.1982, [81/14/0083](#); VwGH vom 29.06.1999, [81/14/0169](#)).

Dies sei erst mit der Beschwerde gegen den Abgabenbescheid, welcher an den Abgabepflichtigen erlassen worden sei, möglich.

Die Erlassung von Haftungsbescheiden iSd. [§ 224 BAO](#) liege im Ermessen der Abgabenbehörde. Die Ermessensentscheidung gemäß [§ 20 BAO](#) sei innerhalb der vom Gesetzgeber gezogenen Grenzen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Bei der Ermessensübung sei vor allem der Zweck der Haftungsbestimmung zu berücksichtigen.

Haftungen sind Besicherungsinstitute, mit denen die Vermeidung eines endgültigen Abgabenausfalls vermieden werden solle. Im vorliegenden Fall stelle die Geltendmachung der Haftung die letzte Möglichkeit zur Durchsetzung des Abgabeanpruchs dar, insbesondere weil der haftungsgegenständliche Rückstand bei der Primärschuldnerin nicht mehr eingebracht werden könne. Aus dem auf die Hereinbringung der Abgabenschuld beim Haftenden gerichteten Besicherungszweck der Abgabennorm folge, dass die Geltendmachung der Haftung

in der Regel ermessenskonform sei, wenn die betreffende Abgabe beim Primärschuldner uneinbringlich sei (vgl. VwGH vom 25.06.1990, [89/15/0067](#)).

Es sei daher spruchgemäß zu entscheiden gewesen.

Mit Schriftsatz vom 14. Februar 2019 brachte der Bf. einen Vorlageantrag ein.

Es sei sehr befremdend festzustellen, dass nach 20 Monaten ein Beschwerdeentscheid zu seiner Beschwerde vom 2.6.2018, gegen den Haftungsbescheid gemäß §224 [BAO](#) vom 9.5.2017 übermittelt werde, der in keiner Weise auf den Sachverhalt eingehe.

Gemäß [§ 9 Abs. 1 BAO](#) dürfe ein Geschäftsführer nur bei vorsätzlichen und schuldhaften Verhalten zur Haftung herangezogen werden.

Es habe niemals ein vorsätzliches oder fahrlässiges Verhalten von mir gegeben. So wie es auch kein schuldhaftes Verhalten bei den mir nun vorgeschriebenen Verzugszinsen geben könne.

Die Lohnabgaben seien dem Bf. als Geschäftsführer auf Basis der dem Konkurs der GmbH vorausgehenden GPLA Prüfung vorgeschrieben worden, obwohl das BMAS mit BMASK-
4 bereits anders entschieden gehabt habe.

Es sei für den Bf. als Geschäftsführer und auch für alle ihn beratenden Experten Stand der Lehre und Rechtsprechung gewesen, dass freien Mitarbeiter als freie Dienstnehmer ohne Lohnsteuer und damals ohne DB/DZ zu behandeln seien. Der Bf. habe sich damals mit mehreren Experten eingehend über die richtige Abrechnung der freien Mitarbeiter beraten. Es habe sich damals zumindest um eine vertretbare Rechtsansicht gehandelt. Daher habe der Bf. weder vorsätzlich noch fahrlässig gehandelt. Mangels schuldhaften Verhaltens könne der Bf. nicht zur Haftung herangezogen werden.

Die ausbezahlten Honorare seien auf Basis Lohnsteuerfreiheit kalkuliert worden. Die freien Dienstnehmer seien zu jeder Zeit darüber aufgeklärt gewesen, dass die Einkommenssteuer selbst zu tragen/abzuführen sei. Die Dienstnehmer hätten das auch getan bzw. seien sie bei Nichtzahlung von der Behörde bestraft worden. Es könne doch nicht sein, dass mit der Haftungsinanspruchnahme meinerseits der Staat die Steuern doppelt kassiere.

Um Doppelaufstellungen zu vermeiden verweise der Bf. darüber hinaus auf seine Beschwerde vom 2.6.2017.

Hiermit beantrage der Bf. innerhalb offener Frist eine mündliche Verhandlung beim Bundesfinanzgericht gemäß § 274 (1) BAO.

Mit Eingabe vom 19.10.2020 zog der Bf. den Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurück.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Die in den §§ 80 ff. bezeichneten Vertreter haften 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 ([§ 9 Abs. 1 BAO](#)).

Voraussetzung für die Geltendmachung einer Haftung nach [§ 9 BAO](#) sind eine Abgabeforderung gegen den Vertretenen, die objektive Uneinbringlichkeit der betreffenden Abgaben im Zeitpunkt der Inanspruchnahme des Haftenden (VwGH 03.07.1996, [96/13/0025](#)), die Stellung als Vertreter, eine Pflichtverletzung des Vertreters, dessen Verschulden an der Pflichtverletzung und die Ursächlichkeit der Pflichtverletzung für die Uneinbringlichkeit (VwGH 10.11.1993, [91/13/0181](#)).

Vorliegen einer Abgabeforderung gegen den Vertretenen:

Der Bf. wendet in seiner Beschwerde ein, dass das Verfahren gegen die Lohnabgaben 2004-2006 aufgrund der Löschung der GmbH vom BFG am 28.4.2014 eingestellt worden sei. In weiterer Folge habe der nächste Einbringungsversuch mit Schreiben vom 9.6.2016 stattgefunden.

Die Inanspruchnahme persönlich Haftender durch Haftungsbescheid stellt eine Einhebungsmaßnahme dar. Sie ist nur zulässig, wenn die Einhebungsverjährung gegenüber dem Hauptschuldner noch nicht eingetreten ist (vgl. Ritz BAO⁶, TZ 5 zu § 237).

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

Die Verjährung fälliger Abgaben wird 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 ([§ 238 Abs. 2 BAO](#)).

Die Verjährung ist gehemmt, solange die Einhebung der Abgabe ausgesetzt ist ([§ 238 Abs. 3 lit. b BAO](#)).

Zu den Voraussetzungen einer wirksamen Unterbrechungshandlung im Sinne des [§ 238 Abs. 2 BAO](#) zählt, dass sie nach außen in Erscheinung tritt und erkennbar den Zweck verfolgt, den

Anspruch gegen einen bestimmten Abgabenschuldner durchzusetzen, ohne dass es darauf ankommt, ob die Amtshandlung zur Erreichung des angestrebten Erfolges konkret geeignet ist und ob der Abgabenschuldner von der Amtshandlung Kenntnis erlangte (vgl. z.B. Ritz, BAO⁶, § 238 Tz 12, mit Hinweisen auf die ständige Judikatur).

Die haftungsgegenständlichen Lohnabgaben 2004-2006 wurden mit Haftungs- und Abgabenbescheiden gemäß § 82 EStG vom 22.10.2009 festgesetzt. Zu diesem Zeitpunkt konnte keine Einhebungsverjährung vorliegen, zumal dies auch gemäß [§ 238 Abs. 2 BAO](#) keinesfalls früher als das Recht zur Festsetzung der Abgabe eintreten kann.

Zu diesen Festsetzungsbescheiden wurde auch eine Lastschriftanzeige zugestellt.

Bezüglich dieser Abgabenschuldigkeiten setzte das Finanzamt weiters mit Bescheiden vom 22.10.2009 jeweils erste Säumniszuschläge fest.

Gemäß der ständigen Rechtsprechung des VwGH stellen Lastschriftanzeigen (VwGH vom 22.10.2015, [Ra 2015/16/0038](#)) sowie die Vorschreibung eines Säumniszuschlages (VwGH 29.3.2007, [2005/16/0095](#)) Unterbrechungshandlungen gemäß [§ 238 Abs. 2 BAO](#) dar. Diese Amtshandlungen verlängerten die Einhebungsverjährung bis zum Ablauf des 31.12.2014.

Mit Bescheid vom 27.11.2009 wurden die Abgabenschuldigkeiten gemäß [§ 212a BAO](#) von der Einhebung ausgesetzt.

Am 13. April 2012 erging der Bescheid über den Ablauf der Aussetzung.

Dieser Bescheid enthielt auch eine Zahlungsaufforderung, welche die Einhebungsverjährung unterbrach (VwGH 26.2.2003, [2002/13/0223](#)).

Weiters wurde mit Bescheid vom 21.5.2012 hinsichtlich des gesamten damals am Abgabenkonto aushaftenden Abgabenrückstandes eine Stundung bis 7.5.2012 bewilligt.

Diese Amtshandlungen verlängerten die Einhebungsverjährung bis 31.12.2017.

Der gegenständliche Haftungsbescheid erging am 9. 5.2017 somit – unabhängig von der aufgrund des Aussetzungsbescheides vom 10.09.2012 eingetretenen Hemmung der Verjährungsfrist) vor Ablauf der genannten Einhebungsverjährungsfrist.

Ergänzend wird festgestellt:

Mit Bescheid vom 10. 09.2012 wurden die haftungsgegenständlichen Lohnabgaben 2004-2006 samt Säumniszuschlägen erneut gemäß [§ 212a BAO](#) von der Einhebung ausgesetzt.

Dieser Bescheid bewirkt eine Hemmung der Einbringungsverjährung gemäß [§ 238 Abs. 3 lit. b BAO](#), solange die Einhebung der Abgabe ausgesetzt ist.

Wenn der Erstschuldner nicht mehr existiert, was bei aufgelösten Gesellschaften beziehungsweise beim Ableben des vertretenen Erstschuldners, ohne dass Gesamtrechtsnachfolger zur Abgabenleistung herangezogen werden können, der Fall sein kann, so führt dies aber dazu, dass der Haftende von vorn herein zur Leistung herangezogen werden kann (vgl. Stoll, BAO-Kommentar, 132). Seiner Heranziehung steht es auch dann nicht entgegen, wenn die weitere Verfolgung des Anspruches gegenüber dem Erstschuldner, zu der auch allenfalls eine an ihn diesen zu richtende Ablaufverfügung gehören würde, an seinem Wegfall während eines Berufungsverfahrens (Beschwerde-, Revisionsverfahrens) scheitert (VwGH 11.02.2015, [Ro 2014/13/0035](#)).

Wenn ein zur Haftung Herangezogener sowohl gegen die Geltendmachung der Haftung als auch (gemäß [§ 248 BAO](#)) gegen den Bescheid über den Abgabenanspruch Beschwerde erhebt, hat die Berufungsbehörde (nunmehr das Bundesfinanzgericht) nach Lehre und ständiger Rechtsprechung zunächst nur über die Beschwerde gegen die Geltendmachung der Haftung zu entscheiden, da sich erst aus dieser Entscheidung ergibt, ob eine Legitimation zur Berufung (Beschwerde) gegen den Abgabenanspruch überhaupt besteht (VwGH 25.6.1990, [89/15/0067](#)). Einwendungen gegen die Richtigkeit der Abgabenfestsetzung sind in einem gemäß [§ 248 BAO](#) durchzuführenden Abgabenverfahren und nicht im Haftungsverfahren geltend zu machen (VwGH 31.3.2003, [97/14/0128](#)).

Uneinbringlichkeit bei der Primärschuldnerin:

Gemäß dem vorliegenden Firmenbuchauszug erging durch das Handelsgericht Wien am ***Datum5*** der Beschluss über die Nichteröffnung eines Insolvenzverfahrens mangels kostendeckenden Vermögens.

In der Folge wurde die Firma am ***Datum4*** gemäß [§ 40 FBG](#) infolge Vermögenslosigkeit gelöscht.

Die Haftungsgegenständlichen Abgaben sind daher bei der Primärschuldnerin uneinbringlich.

Stellung als Vertreter:

Laut Firmenbuchabfrage begann die Funktion des Bf. als handelsrechtlicher Geschäftsführer der GmbH am ***Datum1*** ab ***Datum3*** fungierte der Bf. als Liquidator und zählt somit zum Kreis der im [§ 80 BAO](#) genannten Vertreter, welche bei Vorliegen der sonstigen Voraussetzungen zur Haftung gemäß [§ 9 BAO](#) herangezogen werden können.

Schuldhafte Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten:

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 (vgl. 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 (VwGH 9.7.1997, [94/13/0281](#)).

Angemerkt wird, das im Zeitraum ***Datum6*** - ***Datum7*** Herr ***E*** und vom ***Datum8*** – ***Datum9*** Herr ***M*** neben dem Bf. als weitere Geschäftsführer im Firmenbuch eingetragen waren.

Der Haftungsbescheid erging für lohnabhängige Abgaben der Jahre 2004-2009, obwohl es sich bei diesen um eine monatsweise zu meldende und zu entrichtende Abgabe handelt.

Weder aus den dem Bf. übermittelten Festsetzungsbescheiden der Lohnabgaben (Haftungsbescheide gemäß § 82 EStG) noch aus den Prüfungsberichten auf die in diesen Bescheiden verwiesen wird, ist eine monatsweise Aufgliederung der Nachforderungen ersichtlich.

Spruch des Haftungsbescheides ist die Geltendmachung der Haftung für einen bestimmten Abgabebetrag einer bestimmten Abgabe. Damit wird auch die Sache des konkreten Haftungsverfahrens und insoweit auch der Rahmen für die Änderungsbefugnis des Bundesfinanzgerichtes im Beschwerdeverfahren festgelegt. Eine Abänderung ist demnach nur dann möglich, wenn einzelne Abgabenschuldigkeiten ausgewiesen sind, was im gegenständlichen Fall nicht vorliegt, da keine Zuordnung von Teilbeträgen an die einzelnen Monate erfolgt ist.

Der Beschwerde war somit in Bezug auf die jahresweise festgesetzten lohnabhängigen Abgaben stattzugeben, da dem Bf. - bei Vorliegen einer monatsweise zu entrichtenden Lohnabgabe - eine schuldhafte Nichtentrichtung für die jeweiligen Jahre 2004-2009 nicht anzulasten ist.

Ein monatsweiser Ausspruch der Haftung im Rahmen einer Abänderung des Haftungsbescheides war dem Bundesfinanzgericht ohnehin nicht möglich, weil diese über den Gegenstand/die Sache des Beschwerdeverfahrens (Jahreslohnabgaben 2004-2009) hinausgehen und einer erstmaligen Geltendmachung der Haftung gleichkommen würde.

Darüber hinaus ist noch zusätzlich auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu verweisen, dass ein Ausspruch der Haftung rechtswidrig ist, wenn keine Aufgliederung auf die einzelnen Voranmeldungszeiträume gegenüber dem Haftungspflichtigen erfolgt ist und er deswegen dafür keinen Gleichbehandlungsnachweis erbringen hätte können (vgl. VwGH 22.4.2015, [2013/16/0208](#)).

Dem Bf. wurden die Lohnsteuer, der Dienstgeberbeitrag und der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2004 bis 2009 ausschließlich in Jahresbeträgen bekannt gegeben. Der Bf. wurde damit aber von der Abgabenbehörde nicht in die Lage gesetzt, konkret

vorzubringen, weshalb er welche Abgabe nicht (vollständig) abgeführt oder entrichtet habe, und so den ihm auferlegten Entlastungsbeweis zu erbringen.

Es muss dem Haftungspflichtigen von der Behörde über den haftungsgegenständlichen Abgabensanspruch Kenntnis in einer Weise verschafft werden, dass die Prüfung der Richtigkeit der Abgabensfestsetzung möglich ist und die Positionen der Rechtsverteidigung des herangezogenen Haftenden gegen den Anspruch nicht schwächer sind als diejenigen, die der Abgabepflichtige gegen den Abgabensbescheid einzunehmen in der Lage ist (vgl. VwGH 19.03.2015, [2011/16/0188](#); VwGH 11.07.2000, [2000/16/0227](#)). Werden dem Beschwerdeführer die Grundlagen des Abgabensanspruches unvollständig zur Kenntnis gebracht, ist dadurch eine Behinderung seiner Verteidigungsrechte auch im Beschwerdeverfahren gegen den Haftungsbescheid zu sehen (vgl. auch VwGH 30.01.2014, [2013/16/0199](#)).

Dazu kommt noch, dass die Haftungsbescheide vom 22.10.2009 betreffend Lohnsteuer gemäß [§ 82 EStG 1988](#), Festsetzungsbescheide Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag sowie Säumniszuschläge jeweils für 2004 bis 2006 mit Beschwerde vom 15.2.2010 angefochten wurden. Das Verfahren wurde zwar mit Beschluss des BFG vom 28.4.2014 infolge Löschung der Primärschuldnerin im Firmenbuch eingestellt, jedoch in der Begründung festgestellt:

„In der Sache selbst ist darauf hinzuweisen, dass die vom FA durchgeführten Ermittlungshandlungen hinsichtlich des Vorbringens der Bf. zum Vorliegen unterschiedlichster Projekte als nicht ausreichend einzustufend sind. Nach Ansicht des Gerichtes wären zu jedem Projekt Zeugen zu vernehmen gewesen, wie die Arbeitsbedingungen in den jeweiligen Projekten ausgestaltet waren. Die Sache selbst war daher nach Ansicht des Gerichtes nicht entscheidungsreif und wäre gemäß [§ 278 Abs. 1 BAO](#) aufzuheben und zurückzuweisen gewesen.“

Nicht anderes kann für die Nachforderungen an Lohnabgaben 2007-2010 gelten, zumal sich aus dem Prüfungsbericht vom 3.2.2014 nicht ergibt, dass diese Ermittlungshandlungen hier getätigt worden wären.

Bei derartigen Mängeln im Festsetzungsverfahren ist zweifelhaft, ob überhaupt eine schuldhafte Pflichtverletzung vorliegt, zumal auch der Bf. in seinen Verteidigungsrechten im Haftungsverfahren durch die vorliegenden Mängel derart eingeschränkt ist, sodass für ihn der Nachweis seines pflichtgemäßen Verhaltens kaum möglich ist.

Weiters wurden die Nachforderungen an Lohnsteuer gemäß [§ 86 Abs. 2 BAO](#) pauschal nachgefordert. Die Lohnsteuer sei nur für jene Dienstnehmer vorgeschrieben, welche bis dato in keinem betrieblichen Veranlagungsverfahren erfasst worden seien. Namen dieser Dienstnehmer und deren Bezüge sind im Bericht nicht ersichtlich.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. z.B. VwGH 24.5.1993, [92/15/0037](#), mwN) ist auch bei einer Nachforderung gemäß [§ 86 Abs. 2 EStG 1988](#)

grundsätzlich festzustellen, welche Arbeitnehmer welche unrichtig versteuerten Vorteile aus dem Dienstverhältnis bezogen haben. Lediglich bei der Berechnung der Lohnsteuer, die auf diese Vorteile entfällt, kann pauschal vorgegangen werden, indem anhand der Merkmale des [§ 86 Abs. 2 zweiter Satz EStG 1988](#) eine Durchschnittsbelastung ermittelt wird, die auf die Vorteile der "durch die Nachforderung erfassten Arbeitnehmer" entfällt. Auch im Falle der pauschalen Nachforderung muss aber grundsätzlich für den Arbeitgeber ermittelbar sein, was auf den einzelnen Arbeitnehmer entfällt.

Der Bf. wurde daher auch aus diesem Grunde nicht in die Lage versetzt, zu den einzelnen Dienstnehmern konkrete Vorbringen zu erstatten.

Der Beschwerde war daher hinsichtlich der Jahresbeträgen an lohnabhängigen Abgaben (L, DB, DZ 2004-2009) - Folge zu geben.

Die haftungsgegenständlichen Säumniszuschläge 2004-2006 wurden mit Bescheiden vom 22.10.2009 mit Fälligkeitstag 30.11.2009 festgesetzt. Mit der dagegen eingebrachten Berufung (nunmehr Beschwerde) wurde die Aussetzung der Einhebung beantragt, die mit Bescheid vom 27.11.2009 bewilligt wurde. Der Ablauf der Aussetzung der Einhebung wurde mit Bescheid vom 13.4.2012 verfügt, Zahlungsfrist war der 21.5.2012. Am 21.5.2012 bewilligte das Finanzamt eine Stundung bis 2.7.2012. Am 27.6.2012 brachte die Primärschuldnerin ein neuerliches Zahlungserleichterungsansuchen und am 23.8.2019 gleichzeitig mit einem Vorlageantrag betreffend Lohnabgaben 2004-2006 auch einen Aussetzungsantrag bezüglich der hier gegenständlichen Säumniszuschläge ein. Dem Aussetzungsantrag wurde mit Bescheid vom 10.9.2012 stattgegeben (und das Zahlungserleichterungsansuchen vom 27.6.2012 mit Bescheid vom 27.8.2012 abgewiesen). Die Aussetzung der Einhebung war bis zur Löschung der GmbH im Firmenbuch aufrecht.

Für das Vorliegen einer haftungsbegründenden schuldhaften Pflichtverletzung bei den festgesetzten Säumniszuschlägen ist nicht der (jeweilige) Fälligkeitstag, sondern der Zeitpunkt von wesentlicher Bedeutung, wann die Abgaben bei Beachtung der abgabenrechtlichen Vorschriften, im gegenständlichen Fall [§ 212a Abs. 5 BAO](#), wonach die Wirkung einer Aussetzung der Einhebung in einem Zahlungsaufschub besteht, der mit dem Ablauf der Aussetzung oder ihrem Widerruf endet, zu entrichten gewesen wären.

Da die Fristenkette nach der erstmaligen Vorschreibung der Säumniszuschläge bis zur Löschung der GmbH im Firmenbuch (***) geschlossen war, kann dem Bf. keine schuldhaftes Pflichtverletzung an der Nichtentrichtung der Nebengebühren angelastet werden (vgl auch UFS vom 29.3.2010, [RV/0412-L/09](#)).

Der Beschwerde war daher auch für dieser Abgabenschuldigkeiten stattzugeben.

Bezüglich der haftungsgegenständlichen Aussetzungszinsen 2012 hat das Finanzamt mitgeteilt, dass auch hier aufgrund einer beantragten Aussetzung der Einhebung diese Beträge vor der Löschung der GmbH nicht zu entrichten gewesen wären.

Hinsichtlich der Umsatzsteuer 2011 in Höhe von € 355,55 wurde kein Vorbringen erstattet und auch kein Gläubigergleichbehandlungsnachweis vorgelegt, weshalb von einer schuldhaften Pflichtverletzung auszugehen ist.

Die Haftung bezüglich der Umsatzsteuer 2011 wurde daher zu Recht geltend gemacht.

Kausalzusammenhang:

Infolge der schuldhaften Pflichtverletzung betreffend die haftungsgegenständlichen Abgaben 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 Abgabe war.

Ermessen:

Die im Rahmen des [§ 224 BAO](#) zutreffende Ermessensentscheidung im Sinne des [§ 20 BAO](#) ist innerhalb der vom Gesetz gezogenen Grenzen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Wesentliches Ermessenskriterium ist die Vermeidung eines endgültigen Abgabenausfalls. Aus dem auf die Hereinbringung der Abgabenschuld beim Haftenden gerichteten Besicherungszweck der Haftung 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](#)). Mit der gegenständlichen Beschwerde hat der Bf. ohnehin keine Einwendungen zum Ermessen vorgebracht.

Zulässigkeit einer Revision:

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Im vorliegenden Fall lag keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor, da das Vorliegen einer schuldhaften Pflichtverletzung eines Vertreters gemäß [§ 80ff BAO](#) zu prüfen war. Da die Entscheidung auch nicht von der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, war eine ordentliche Revision nicht zuzulassen.

Wien, am 20. Oktober 2020