

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senatsvorsitzenden***Ri***, die Richterin ***11*** sowie die fachkundigen Laienrichter ***10*** und ***12*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Dr. Wolfgang Halm, Steuerberater, Berggasse 10/10, 1090 Wien, über die Beschwerde vom 29. November 2018 gegen den Bescheid des (ehemaligen) Finanzamtes Wien 1/23 vom 12. Oktober 2018 betreffend Haftung gemäß [§ 9 Abs. 1 BAO](#), Steuernummer , nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 25. März 2021 in Anwesenheit des steuerlichen Vertreters des Beschwerdeführers, der Amtsvertreter AB und AV sowie der Schriftführerin C.D. zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß [§ 279 BAO](#) teilweise Folge gegeben. Die Haftung wird auf einen Betrag von € 33.966,04 (statt bisher € 286.937,52) und zwar auf folgende Abgabenschuldigkeiten eingeschränkt:

Abgabenart	Zeitraum	Betrag
Dienstgeberzuschlag	2010	63,92
Dienstgeberbeitrag	2010	1.308,78
Lohnsteuer	2010	7.333,21
Dienstgeberzuschlag	2011	166,76
Dienstgeberbeitrag	2011	1.702,68
Lohnsteuer	2011	4.127,81
Dienstgeberzuschlag	2012	210,68
Dienstgeberbeitrag	2012	2.147,16
Lohnsteuer	2012	4.456,52
Dienstgeberbeitrag	2013	1.611,29

Lohnsteuer	2013	5.956,19
Dienstgeberzuschlag	2013	143,22
Dienstgeberbeitrag	2014	1.168,52
Lohnsteuer	2014	3.465,18
Dienstgeberzuschlag	2014	104,12
	Summe:	33.966,04

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

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 12.10.2018 wurde der nunmehrige Beschwerdeführer ***Bf1*** (in der Folge kurz Bf. genannt) als ehemaliger Geschäftsführer der Firma X-GmbH in Liquidation, Adresse1, Firmenbuchnummer ***1***, als Haftungspflichtiger gemäß § 9 iVm [§ 80 Bundesabgabenordnung](#) (BAO) für die derzeit noch aushaftenden Abgabenschuldigkeiten der Firma X-GmbH in Ligu im Ausmaß von € 286.937,52 in Anspruch genommen.

Die Haftung wurde hinsichtlich folgender Abgabenschuldigkeiten geltend gemacht:

Abgabenart	Zeitraum	Betrag
Dienstgeberzuschlag	2010	323,51
Dienstgeberbeitrag	2010	6.624,01
Lohnsteuer	2010	37.114,78
Dienstgeberzuschlag	2011	844,02
Dienstgeberbeitrag	2011	8.617,60
Lohnsteuer	2011	20.891,63
Dienstgeberzuschlag	2012	1.066,30
Dienstgeberbeitrag	2012	10.867,19
Lohnsteuer	2012	22.555,33

Dienstgeberbeitrag	2013	8.155,06
Lohnsteuer	2013	30.145,42
Dienstgeberzuschlag	2013	724,89
Dienstgeberbeitrag	2014	5.914,11
Lohnsteuer	2014	17.537,94
Dienstgeberzuschlag	2014	526,96
Umsatzsteuer	2011	10.000,00
Umsatzsteuer	2012	10.000,00
Umsatzsteuer	2013	10.000,00
Umsatzsteuer	2014	10.000,00
Umsatzsteuer	2015	10.431,16
Körperschaftsteuer	2011	12.500,00
Anspruchszinsen	2011	950,42
Körperschaftsteuer	2012	12.500,00
Anspruchszinsen	2012	749,30
Körperschaftsteuer	2013	5.767,00
Anspruchszinsen	2013	236,24
Körperschaftsteuer	2014	19.233,00
Anspruchszinsen	2014	422,82
Körperschaftsteuer	2015	12.169,00
Anspruchszinsen	2015	69,83
Summe:		286.937,52

Zur Begründung wurde nach Zitieren der Bezug habenden Gesetzesbestimmungen ausgeführt, die im Rückstand ausgewiesenen Abgabenschuldigkeiten seien nach Abgabarten und Zeiträumen aufgeschlüsselt. Die Bescheide der im Rückstand angeführten, festgesetzten Abgaben seien dem Bf. bereits im Haftungsverfahren (Schreiben vom 04.07.2018) zur Kenntnis gebracht worden.

Der Rückstand bestehe infolge Nichtentrichtung der im Fälligkeitszeitraum 17.01.2011 bis 16.03.2015 fällig gewordenen Abgaben. Der Bf. sei laut Firmenbuch im Zeitraum vom 24.02.2016 bis 05.04.2016 zum Geschäftsführer und vom 05.04.2016 bis 30.05.2017 zum Liquidator und damit zum Vertreter der abgabenschuldnerischen Firma X-GmbH in Liqu. bestellt und daher gemäß [§ 18 GmbHG](#) zur Vertretung der Gesellschaft berufen worden.

Der Geschäftsführer habe sich zu Beginn seiner Tätigkeit in angemessener Frist über Abgabenrückständen bzw. Versäumnisse, welche zu Abgabenrückständen geführt hätten, zu informieren und Maßnahmen zu deren Begleichung vorzunehmen. Als angemessen werde ein Zeitraum von 3 Monaten erachtet. Sollten nach Ablauf dieser Frist keine solchen Abstattungsmaßnahmen getroffen werden oder der Geschäftsführer mangels Möglichkeiten zu solchen seine Tätigkeit nicht niederlegen, so übernehme dieser auch die volle Verantwortung für die Altlasten und somit auch die schuldhafte Pflichtverletzung in der Nichtentrichtung.

Mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien, ***2***, vom 30.05.2017 sei die Gesellschaft gemäß [§ 40 FBG](#) wegen Vermögenslosigkeit im Firmenbuch gelöscht worden. Es sei daher davon auszugehen, dass die Abgabenschuldigkeiten beim Primärschuldner uneinbringlich seien.

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 UStG selbst zu berechnen habe.

Der Unternehmer habe eine sich ergebene 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, 2001/15/0187).

Mit Schreiben vom 04.07.2018 sei der Bf. aufgefordert worden, darzulegen, dass er ohne sein Verschulden gehindert gewesen sei, für die Entrichtung der haftungsgegenständlichen Abgaben zu sorgen. Er sei dieser Aufforderung - sohin seiner Verpflichtung, Behauptungen und Beweisanbote zu seiner Entlastung darzutun - nicht 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 VwGH 19.3.2003, 2002/16/0168). Nachweise einer erfolgten Gläubigergleichbehandlung (für das Fehlen einer diesbezüglichen Pflichtverletzung) hätte der Bf. somit im Zuge des Haftungsvorverfahrens nicht erbracht. 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.

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. VwGH vom 25.6.1990, 89/15/0067). Letzteres stehe hier fest.

Gegen diesen Haftungsbescheid richtet sich die frist- und formgerechte Beschwerde des Bf. vom 29.11.2018, mit welcher Rechtswidrigkeit des Inhalts des angefochtenen Bescheides eingewendet wird, da dieser widersprüchlich und der Bf. nicht Adressat und Verpflichteter des mittels gegenständlichen Haftungsbescheides geltend gemachten Abgabensanspruch sei.

Die Beschwerde richte sich weiters gegen die Rechtswidrigkeit in Folge der Verletzung von Verfahrensvorschriften, da

- die belangte Behörde den dem gegenständlichen Bescheid zugrunde gelegten Sachverhalt mangelhaft ermittelt und
- die belangte Behörde den Bescheid mangelhaft begründet habe, da keinerlei Erwägungen angeführt seien, auf deren Basis sowie nachvollziehbarem Ermessen und Dafürhalten sowie den daraus gezogenen logischen Schlussfolgerungen sie zu dem Sachverhalt gelangen habe können, auf Grund dessen dem Beschwerdeführer die Haftungsinanspruchnahme auferlegt worden sei.

Der Beschwerdeführer stelle daher den Beschwerdeantrag, den angefochtenen Haftungsbescheid ersatzlos aufzuheben.

Weiters würden die Anträge

- 1.) auf Entscheidung durch den gesamten Beschwerdesenat gem. [§ 272 Abs. 2 Z 1 BAO](#) sowie
- 2.) auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung gem. [§ 274 Abs. 1 Z 1 BAO](#) und
- 3.) auf Aussetzung der Einhebung gem. [§ 212a BAO](#) für den Gesamtbetrag des mit dem angefochtenen Haftungsbescheid geltend gemachten Zahlungsanspruchs bis zur Entscheidung über die Beschwerde gestellt.

Zur Begründung führt der Bf. wie folgt aus:

"Sachverhalt"

*Der Beschwerdeführer ist rumänischer Staatsbürger und der deutschen Sprache nicht mächtig. Bis zur Übernahme der Firma X-GmbH in Liqu. mit Sitz in Adresse1 unter der FN: ***1*** war der Beschwerdeführer „lediglich“ einfacher Arbeiter des gesellschaftlichen Unternehmens.*

*Sich den rechtlichen Gegebenheiten und Folgen völlig unbewusst, wurde er von seinem Rechtsvorgänger, Herrn ***3***, geb. ***4*** zur Übernahme der Geschäftsführung*

bewegt, wobei er den Beschwerdeführer in völliger Unkenntnis der wirtschaftlichen Gebarung und sonstigen finanziellen Daten und Fakten des Unternehmens ließ. Als der Beschwerdeführer Zugang und Einblick in die Geschäftsbücher begehrte, wurde ihm dieser sogar verweigert.

Die Rechtsposition als Geschäftsführer hatte der Beschwerdeführer daher auch lediglich über eine Zeitspanne von etwas mehr als einem einzigen Monat, tatsächlich nämlich nur über den Zeitraum vom 24.02.2016 bis zum 05.04.2016 inne, ehe sich der Beschwerdeführer zumindest so viel Einblick über den tatsächlich schlechten Zustand der Gesellschaft verschaffen konnte, sodass er mangels jeglichen Vermögens keine andere Möglichkeit sah, als seine Tätigkeit als Geschäftsführer umgehend, innerhalb der von Seite der hRspr. als angemessen vertretenen Frist von drei Monaten, niederzulegen und deren Liquidation aufgrund der Vermögenslosigkeit der X-GmbH einzuleiten.

Der Beschwerdeführer schien sodann als Liquidator der X-GmbH bis zu deren Löschung am 30.05.2017 im Firmenbuch auf, wobei eine faktische Wahrnehmung dieser rechtlichen Position aufgrund dessen, dass die Gesellschaft keinerlei Vermögen mehr besaß bzw. jedenfalls aber seit Übernahme der Geschäftsführung durch den Beschwerdeführer auch keinerlei geschäftliche Tätigkeit mehr ausübte, als schwierig bis unmöglich darstellte.

Tatsache war, dass sich der Beschwerdeführer plötzlich einem maroden Unternehmen gegenüber sah, worüber er bis dahin im Dunkel gehalten worden war und demnach die sofortige Niederlegung seiner Geschäftsführertätigkeit vollzog, da keinerlei sonstige Handlungsmöglichkeiten innerhalb der Gesellschaft mehr bestanden hatten.

Mit 04.07.2018 richtete die belangte Behörde sodann einen Vorhalt an den Beschwerdeführer hinsichtlich aushaftender Abgabebeträge, welche die Jahre 2011-2015 betreffen würden. Der Beschwerdeführer sollte die Abgaben aus angeblich vorhandenen Mitteln der Gesellschaft entrichten oder beweisen, dass die Gläubiger gleichbehandelt worden sind, anderenfalls er selbst im Falle der Uneinbringlichkeit des Rückstandes bei der Firma X-GmbH gemäß den Bestimmungen §§ 224 i.V.m. 9 und 80 BAO zur Haftung herangezogen werden würde, es sei denn er könne beweisen, dass er ohne sein Verschulden daran gehindert war, für die Abgabentrückung zu sorgen.

Tatsächlich war der Beschwerdeführer zu dieser Zeit aus beruflichen Gründen fern seines Wohnsitzes und gelangte das Schreiben nicht an ihn. Nach erfolgter Retournierung des Vorhalts an die belangte Behörde, stellte diese das Schreiben erst im Oktober wirksam zu.

Insofern war es dem Beschwerdeführer bis dahin nicht möglich gewesen, entsprechende Nachweise und/oder Stellungnahmen zu der bestehenden Abgabensituation und seiner kurzen Innehabung der Geschäftsführung hinsichtlich der mittlerweile gelöschten Gesellschaft abzugeben, als bereits am 29.10.2018 der hier gegenständliche Haftungsbescheid einlangte,

wonach den Beschwerdeführer die volle Haftungsverpflichtung für die gesamten Abgabenrückstände der X-GmbH über gesamt € 286.937,52 treffen würde.

Dies wurde mittels Haftungsbescheid lediglich und ausschließlich damit begründet, dass der Beschwerdeführer aufgrund seiner (mehr als kurzen) Funktion als Geschäftsführer sowie der nachfolgenden Stellung als Liquidator zur Haftung verpflichtet sei.

Angemerkt wurde jedoch ebenso, dass sich der Geschäftsführer zu Beginn seiner Tätigkeit in angemessener Frist über Abgabenrückstände bzw. Versäumnisse, welche zu Abgabenrückständen geführt hätten, zu informieren und Maßnahmen zu deren Begleichung vorzunehmen habe. Als angemessen werde dazu ein Zeitraum von drei Monaten erachtet.

Sollten nach Ablauf dieser Frist keine solchen Abstattungsmaßnahmen getroffen werden oder der Geschäftsführer mangels Möglichkeiten zu solchen seine Tätigkeit nicht niederlegen, so übernehme dieser die volle Verantwortung für die Altlasten und liege somit auch die schuldhafte Pflichtverletzung durch Nichtentrichtung vor.

2. Rechtliche Würdigung

Rechtswidrigkeit des Inhalts des angefochtenen Bescheides

Wie bereits anhand der Sachverhaltsschilderung ersichtlich, war der Beschwerdeführer mehr als bestrebt keinerlei Handlungen als Geschäftsführer zu tätigen, außer allenfalls deren Niederlegung zu vollziehen, da der Beschwerdeführer in der kurzen Zeit, in der er sich als Geschäftsführer pflichtgemäß mit der Gebarung der Gesellschaft und dementsprechend auch mit Rückständen und Aushaftungen befassen konnte, wobei ihm dies mangels Einblick in die Geschäftsbücher erschwert worden war, erkannte, dass die Gesellschaft vermögenslos war und er davon ausgehen musste, dass auch betragsmäßige Aushaftungen vorhanden waren, die er zu tilgen nicht vermochte. Von einer aliquoten Mittelverwendung konnte daher keine Rede sein, da solche - und daher Aktivvermögen - schlicht nicht zur Verfügung standen. Darüber hinaus liegen auch keine Feststellungsbescheide der Gebietskrankenkasse vor. Im Zuge der Liquidation wurden auch keine Forderungen geltend gemacht. Es kann daher weder von vorsätzlicher noch von fahrlässiger Nichtbegleichung gesprochen werden.

„Die Pflicht des Vertreters, die vom Vertretenen (als Eigenschuldner oder als Haftungspflichtiger) geschuldeten Abgaben zu entrichten, besteht nur insoweit, als hierfür liquide Mittel vorhanden sind (VwGH 7.12.2000, 2000/16/0601). "Berufungsentscheidung - Steuer (Referent) des UFSK vom 23.01.2008, RV/0439-K/07

Zudem war der Beschwerdeführer gemäß herrschender Rechtsansicht aus Rechtsprechung und Lehre, welche auch sowohl im Vorhalt vom 04.07.2018 als auch im Haftungsbescheid zitiert und angeführt ist, binnen angemessener Frist um Information hinsichtlich sämtlicher

erheblicher Fakten der Gesellschaft, soweit ihm dies möglich war, bemüht und nach Erkenntnis über die derart schlechte Gebarung der Gesellschaft, insbesondere deren Vermögenslosigkeit und deren Rückstände, innerhalb der genannten Frist, nämlich nach bereits rund einem Monat bereits wieder aus der Geschäftsführung zurückgezogen.

„Der Geschäftsführer habe sich zu Beginn seiner Tätigkeit in angemessener Frist über Abgabenrückstände und Versäumnisse, welche zu Abgabenrückständen geführt hätten, zu informieren und Maßnahmen zu deren Begleichung vorzunehmen. Als angemessen werde ein Zeitraum von drei Monaten erachtet. Sollten nach Ablauf dieser Frist keine solchen Abstattungsmaßnahmen getroffen werden oder der Geschäftsführer mangels Möglichkeiten zu solchen seine Tätigkeit nicht niederlegen, so übernehme dieser die volle Verantwortung für die Altlasten und liege somit auch die schuldhafte Pflichtverletzung durch Nichtentrichtung vor.“

Insofern ist die Rechtswidrigkeit des Inhalts des Bescheides gegeben, als dieser in widersprüchlicher Weise zunächst die hL und hRspr. wiedergebend, davon spricht, sollte der Geschäftsführer mangels Möglichkeiten an Abstattungsmaßnahmen seine Tätigkeit nicht niederlegen, er die volle Verantwortung für Altlasten zu übernehmen habe aber gleichzeitig sodann die Haftungsverpflichtung enthält, obgleich der Beschwerdeführer genau die Akte gesetzt hat, welche gerade nicht zur Haftungsverpflichtung führen sollen, gesetzt hat.

Dem Beschwerdeführer wird sohin letztlich auch noch sein guter Wille zur Schadenbegrenzung, wobei er selbst keinerlei Rückstände verursacht hatte, und er die Gesellschaft der Liquidation zugeführt hat, haftungsverpflichtend zur Last gelegt.

Diese Vorgehensweise der Behörde ist sohin keinesfalls nachvollziehbar und liegt aufgrund des erheblichen Widerspruches Rechtswidrigkeit des Bescheides vor.

*Beweis: PV, Zeuge ***5*** p.A. ***6*** sowie ***3*** p.A. ***7****

Mangelhafte Ermittlung des Sachverhaltes

Wenn die Behörde in ihrem Haftungsbescheid ausführt, dem Beschwerdeführer wurde mit Vorhalt vom 04.07.2018 die Gelegenheit gegeben, sein mangelndes Verschulden an der Nichtentrichtung der haftungsgegenständlichen Abgaben mitzuteilen, wobei er diesem schlichtweg nicht nachgekommen wäre, so ist die falsch.

*Tatsache ist, dass der Beschwerdeführer in ***8*** wohnhaft ist und zum Zeitpunkt der Zustellung über längere Zeit nicht an seinem Wohnsitz aufhältig war. Aus beruflichen Gründen befand er sich nicht in der Nähe seines Heimatortes und konnte den Vorhalt nicht beheben.*

*Anzumerken ist hierzu auch, dass das Postwesen in ***8*** generell an Sorgfalt und hinsichtlich seiner Dokumentationsweise nicht an den hier vorliegenden österreichischen Verhältnissen zu messen ist. Ganz im Gegenteil werden oft Schriftstücke gar nicht zugestellt oder auch verwahrt, ohne jeglichen Hinweis oder einer Benachrichtigung an den Adressaten.*

Tatsache ist, dass der Beschwerdeführer erst im Oktober den Vorhalt wirksam zugestellt erhalten hat und auch dementsprechend reagiert hätte und sein mangelndes Verschulden, welches hier offensichtlich ist, auch entsprechend mittels eingehender Stellungnahme bezeugt und erläutert, letztlich jedoch aufgrund des Erhalts des Haftungsbescheides somit auf diesen reagieren musste.

*Beweis: PV, Zeuge ***5*** p.A. ***6*** sowie ***3*** p.A. ***7****

Unzureichende Begründung des Haftungsbescheides

Der Beschwerdeführer rügt vehement, dass der Bescheid keinerlei Begründung hinsichtlich einer Ausschöpfung des Ermessensspielraumes im Zusammenhang mit der Haftungsverpflichtung des Beschwerdeführers enthält.

Tatsache ist, dass keinerlei Abwägungen getroffen wurden bzw. die Haftungsverpflichtung des Beschwerdeführers schlichtweg ohne begründete Angabe, auf welcher Grundlage es die Behörde für billig hielt, dem Beschwerdeführer ein schuldhaftes Verhalten betreffend die Nichtentrichtung der Abgabenschulden innerhalb eines derart kurzen Zeitraumes seiner geschäftsführenden Tätigkeit anzulasten.

Ausdrücklich verweist der Beschwerdeführer im Zusammenhang mit dem gegenständlichen angefochtenen Haftungsbescheid auch darauf, dass grundsätzlich die Inanspruchnahme von Haftungen seitens des Finanzamtes im Ermessen der Abgabenbehörde liegen.

„Diese Ermessensentscheidung sei nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände gemäß [§ 20 BAO](#) zu treffen. Eine Auslegung des [§ 20 BAO](#) werde somit in diesem Zusammenhang dem Gesetzesbegriff "Billigkeit" die Bedeutung von „Angemessenheit in Bezug auf berechnete Interessen der Partei“ und dem Gesetzesbegriff „Zweckmäßigkeit“ das öffentliche Interesse insbesondere an der Einbringung der Abgaben beizumessen sein.“ Verwaltungsgerichtshofurteil vom 14.11.1996, 95/16/0082, Erkenntnis des BFG vom 04.07.2014, RV/7103194/2012

„Bei der Ermessensentscheidung seien nicht nur das öffentliche Interesse an einem gesicherten und zeitnahen Abgabenaufkommen und die Einbringlichkeit der Abgabenschuld (Haftungsschuld), sondern auch die persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse des Haftungspflichtigen in Betracht zu ziehen (VwGH 17.5.2004, 2003/17/0132).“

„Da es sich bei der Haftungsinanspruchnahme um eine Maßnahme der Abgabeneinhebung handle, seien ebenfalls die in der Rechtsprechung zur Abgabennachsicht entwickelten Grundsätze auch im Rahmen der Ermessensübung bei einer Haftungsinanspruchnahme zu berücksichtigen. Für die Haftungsinanspruchnahme bestehe dann ein Ermessensspielraum, wenn die Abgaben beim Abgabenschuldner uneinbringlich seien (vgl. UFS 11.11.2005, RV/0146-W/03).“

*Der Beschwerdeführer verfügt lediglich über ein geringes Einkommen und richten sich auch sonstige finanzielle Forderungen, neben der Bestreitung des täglichen Lebens in ***8***, an diesen.*

Es ergibt sich allein aus diesem Grund, dass mit der gegenständlichen Entscheidung durch den gegenständlichen Haftungsbescheid jedenfalls die Grundsätze der Billigkeit und Zweckmäßigkeit verletzt würden. Auch aus diesem Grund ist der Haftungsbescheid rechtswidrig.

Der angefochtene Bescheid erweist sich, wie ausführlich dargestellt, somit in mehrfacher Hinsicht als rechtswidrig, weshalb dessen ersatzlose Behebung beantragt wird."

Mit Beschwerdeentscheidung vom 28.05.2019 wies die Abgabenbehörde die Beschwerde des Bf. als unbegründet ab.

Zur Begründung wurde ausgeführt:

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

Im gegenständlichen Fall steht die Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben bei der Primärschuldnerin unbestritten fest, da die "X-GmbH" am 30.05.2017 wegen Vermögenslosigkeit im Firmenbuch gem. [§ 40 FBG](#) amtswegig gelöscht wurde.

Die Haftung nach [§ 9 BAO](#) erstreckt sich vor allem auf Abgaben, deren Fälligkeitstermin in die Zeit der Vertretungstätigkeit fällt (vgl. Ritz, BAO⁶, § 9 Tz 26). Die Fälligkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben liegt zwischen 17.01.2011 und 07.04.2017. Der

*Beschwerdeführer (Bf.) hat am 24.02.2016 die Vertretung der "X-GmbH" (neu) übernommen und wurde in der Folge ab 05.04.2016 zum Liquidator der GmbH bestellt (vgl. offenes Firmenbuch beim Handelsgericht Wien, FN ***1***).*

Wer die Vertretung einer GmbH (neu) übernimmt, hat sich darüber zu unterrichten, ob und in welchem Umfang die GmbH bisher ihre abgabenrechtlichen Verpflichtungen erfüllt hat (vgl. VwGH 27.2.2003, 2000/15/0119). Sind - wie hier - Verbindlichkeiten aus einem Zeitraum vor Übernahme der Vertreterfunktion offen, hat der für die Wahrnehmung der abgabenrechtlichen Zahlungspflichten nunmehr neu verantwortliche Vertreter dafür zu sorgen, dass auch diesem "Altverbindlichkeiten" aus den vorhandenen Gesellschaftsmitteln entrichtet werden. Dem Bf. oblag daher als vertretungsberechtigtes Organ der "X-GmbH" im Zeitraum vom 24.02.2016 bis 30.05.2017 (= Löschung der Primärschuldnerin im Firmenbuch) die Erfüllung der abgabenrechtlichen Pflichten der Gesellschaft. Insbesondere hatte er im Rahmen dieser Verpflichtung für die rechtzeitige und vollständige Entrichtung der Abgaben Sorge zu tragen.

Für nicht entrichtete Abgaben der Gesellschaft haftet der Vertreter auch dann, wenn die ihm zur Verfügung stehenden Mittel zur Entrichtung aller Verbindlichkeiten der Gesellschaft nicht ausreichen, es sei denn, er weist nach, dass diese Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet wurden (vgl. VwGH 26.04.2006, 2001/14/0206).

Zum Nachweis der Gläubigergleichbehandlung

Vorauszuschicken ist, dass vorliegend der Gleichbehandlungsgrundsatz ausnahmsweise auch für die haftungsgegenständlichen Lohnsteuern zum Tragen kommt, zumal der Bf. zur Haftung für jene (uneinbringlichen) Lohnsteuern herangezogen wurde, deren zugrunde liegende Löhne bereits vor Begründung seiner Geschäftsführungsfunktion ausbezahlt wurden (siehe dazu auch BFG 13.02.2019, RV/2100041/2019).

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, obliegt dem Vertreter (vgl. VwGH 18.10.2007, 2006/15/0073). Vermag er nachzuweisen, welcher Betrag bei anteilmäßiger Befriedigung der Forderungen an die Abgabenbehörde abzuführen gewesen wäre, so haftet er nur für die Differenz zwischen diesem und der tatsächlich erfolgten Zahlung (VwGH 22.09.1999, 96/15/0049). Wird dieser Nachweis nicht angetreten, kann ihm die uneinbringliche Abgabe zur Gänze vorgeschrieben werden (VwGH 28.09.2004, 2001/14/0176). Dem Vertreter obliegt es auch, entsprechende Beweisvorsorgen - etwa durch das Erstellen und Aufbewahren von Ausdrucken - zu treffen (VwGH vom 30.10.2001, 98/14/0082).

Sofern die "X-GmbH" zu den jeweiligen Fälligkeiten der haftungsgegenständlichen Abgaben nicht mehr über ausreichende liquide Mittel zur (vollen) Bezahlung aller Verbindlichkeiten

verfügte, ist für die Befreiung von der Haftung der Nachweis zu erbringen, dass innerhalb des Beurteilungszeitraums (zur Zeitraumbetrachtung siehe z.B. UFS 08.10.2007, RV/2322-W/05; 10.10.2007, RV/1907-W/07; 11.12.2008, RV/1409-L/07; VwGH 29.01.2014, 2012/08/0227) die Abgabenbehörde nicht schlechter behandelt wurde als andere Gläubiger. Der Nachweis gilt als erbracht, wenn im periodenübergreifenden Beurteilungszeitraum das Verhältnis aller Zahlungen auf die insgesamt fälligen Verbindlichkeiten („allgemeine Zahlungsquote“) dem Verhältnis der Zahlungen auf die insgesamt fälligen Zahlungsverbindlichkeiten des Finanzamtes („Finanzamt-Zahlungsquote“) entsprochen hat.

Der im Hinblick auf die Gläubigergleichbehandlung zu beurteilende Zeitraum endete vorliegend mit der Löschung der "X-GmbH" im Firmenbuch, sohin am 30.05.2017. Er begann mit Übernahme der Geschäftsführerfunktion am 24.02.2016. Ob eine Gläubigergleichbehandlung vorliegt, ist im Beschwerdefall daher danach zu beurteilen, ob im Zeitraum zwischen 24.02.2016 und 30.05.2017 das Verhältnis der Zahlungen auf die insgesamt fälligen Verbindlichkeiten jenem der Zahlungen auf die insgesamt fälligen Finanzamtsverbindlichkeiten entsprochen hat.

Dem Vorbringen, die belangte Behörde habe den dem gegenständlichen Bescheid zugrunde gelegten Sachverhalt mangelhaft ermittelt, ist Folgendes entgegenzuhalten:

Die Ermittlungspflichten der Behörde gehen keinesfalls so weit, dass sie die Beachtung des Gleichbehandlungsgebotes von Amts wegen prüfen müsste (vgl. VwGH 07.06.2001, 98/15/0075). Nicht die Behörde hat das Ausreichen der Mittel zur Abgabentrachtung nachzuweisen, sondern der zur Haftung herangezogene Vertreter das Fehlen ausreichender Mittel (BFG 19.04.2017, RV/7400168/2016).

Nach der beim Firmenbuchgericht eingereichten Bilanz verfügte die Primärschuldnerin (in der außerordentlichen Generalversammlung wurde der Firmenname der Primärschuldnerin geändert von Y-GmbH auf "X-GmbH") zum 31.01.2016 über Aktiva in Höhe von 319.449,20 Euro (der betreffende Jahresabschluss ist im Firmenbuch abrufbar unter FN ***1***, ***9***).

Zum Nachweis der Gläubigergleichbehandlung wäre die Anfertigung einer Gegenüberstellung der Forderungen und Zahlungen zu den einzelnen Fälligkeitszeitpunkten erforderlich gewesen (Vorlage einer sogenannten Liquiditätsaufstellung). Das ist hier - trotz der ausführlichen Anleitungen und der Zitierung einschlägiger höchstgerichtlicher Judikatur im Vorhalt vom 04.07.2018 - nicht geschehen. Mit der bloßen Behauptung, die Gesellschaft sei während der Geschäftsführertätigkeit des Bf. vermögenslos gewesen (arg: „Von einer aliquoten Mittelverwendung konnte daher keine Rede sein, da solche - und daher Aktivvermögen - schlicht nicht zur Verfügung standen“), hat der Bf. die ihn treffende qualifizierte Behauptungs- und Konkretisierungspflicht nicht erfüllt bzw. den Gleichbehandlungsnachweis nicht erbracht.

Die Behauptung in der Beschwerde (Seite 6 vorletzter Absatz), der Bf. habe sich „nach bereits rund einem Monat bereits wieder aus der Geschäftsführung zurückgezogen, steht nicht im Einklang mit der Aktenlage. Nach den Eintragungen im Firmenbuch wurde der Bf. mit 05.04.2016 zum selbständig vertretungsbefugten Liquidator der Primärschuldnerin bestellt (siehe Protokoll über die außerordentliche Generalversammlung vom 05.04.2016, abrufbar in der Urkundensammlung beim Firmenbuchgericht unter FN ***1***). Die Haftung des [§ 9 BAO](#) trifft auch Liquidatoren (vgl. Ritz BAO⁶, § 9 Tz 1, nWN).

Zum Beschwerdevorbringen, „als der Beschwerdeführer Zugang und Einblick in die Geschäftsbücher begehrte, wurde ihm dieser sogar verweigert“, ist auszuführen, dass nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ein Geschäftsführer im Fall einer Behinderung in der Wahrnehmung seiner Obliegenheiten durch Dritte entweder sofort im Rechtsweg alles ihm rechtlich zu Gebote stehende zu unternehmen hat, um diesen Zustand abzustellen, oder die Geschäftsführerbefugnis umgehend zurücklegen muss (z.B. VwGH 02.07.2002, 96/14/0076; 20.04.1999, 94/14/0147). Vorliegend ist der Bf. weiterhin als Geschäftsführer bzw. als Liquidator tätig geblieben, obwohl er sich - nach eigenen Angaben - in seiner Pflichterfüllung behindert sah. Schon aus diesem Grund liegt ihm eine schuldhaftes Pflichtverletzung zur Last. Das Vorliegen einer schuldhaften Pflichtverletzung ergibt sich auch aus dem Beschwerdevorbringen, wonach der Bf. bestrebt gewesen sei, „keinerlei Handlungen als Geschäftsführer zu tätigen“. Maßgeblich für das haftungsbegründende Verschulden ist, dass der Bf. als gesetzlicher Vertreter bestellt war und ihm daher die Ausübung dieser Funktion oblegen wäre. Der pro forma Vertreter kann sich von seiner Verantwortung hinsichtlich der Erfüllung der abgabenrechtlichen Pflichten nicht mit dem Einwand befreien, dass er auf die operative Tätigkeit der Gesellschaft keinen Einfluss hatte. Die vom Bf. in seiner Beschwerde inhaltlich behauptete Nichtausübung der Geschäftsführerfunktion begründet daher ebenfalls ein Verschulden des Bf. an der Uneinbringlichkeit der Abgaben. Hat der Vertreter - wie hier - schuldhaft seine Pflicht verletzt, für die Abgabentrückzahlung aus den Mitteln der Gesellschaft zu sorgen, so darf die Abgabenbehörde davon ausgehen, dass die Pflichtverletzung für die Uneinbringlichkeit ursächlich war (vgl. etwa VwGH 28.02.2014, 2012/16/0001, ÖStZB 2014/547).

Ermessen

Infolge der schuldhaften Pflichtverletzung durch den Bf konnte - wie oben dargestellt - die Abgabenbehörde nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 30.05.1989, 89/14/0044) auch davon ausgehen, dass die Pflichtverletzung Ursache für die Uneinbringlichkeit war. Schon aufgrund des Vorliegens dieser Kausalität erweist sich die Rüge, dass mit dem angefochtenen Haftungsbescheid „jedenfalls die Grundsätze der Billigkeit und Zweckmäßigkeit verletzt würden“, als unzutreffend. Die Ermessensübung hat sich vor allem

am Zweck der Norm zu orientieren. 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. Letzteres steht hier fest. Das Vorbringen, der Bf. verfüge lediglich über ein geringes Einkommen, kann im Rahmen der Ermessenübung zu treffenden Billigkeitserwägungen nicht zu Gunsten des Bf. ausschlagen, zumal eine vom (pot.) Haftenden vorgebrachte Vermögens- und Arbeitslosigkeit nach der hg. Rsp. (vgl. VwGH 28.04.2009, 2006/13/0197) in keinem erkennbaren Zusammenhang mit der Geltendmachung der Haftung steht. Eine allfällige (zur Zeit der Erlassung des Haftungsbescheides bestehende) Uneinbringlichkeit beim Haftenden schließt nicht aus, dass künftig neu hervorkommendes Vermögen oder künftig erzielte Einkünfte zur Einbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben führen können (s. dazu auch VwGH 08.07.2009, 2009/15/0013).

Aus dem Zusammenhalt des oben Dargelegten folgt, dass der Beschwerde keine Berechtigung zukommt, sodass spruchgemäß zu entscheiden war.

Mit Schriftsatz vom 13.06.2019 beantragte der Bf., die Beschwerde zur Entscheidung darüber an das Bundesfinanzgericht vorzulegen.

Der Bf. führt ergänzend aus, selbst wenn man die in dem angefochtenen Bescheid angeführte Darlegung zur Ermessensübung als angemessen qualifiziere und die Begründungen und Erläuterungen zur Heranziehung hinsichtlich aushaftender Umsatzsteuer und Lohnabgaben, indem auf die Pflicht des Vertreters, sich zu Beginn seiner Tätigkeit in angemessener Frist, nämlich binnen dreier Monate, über Rückstände und Versäumnisse zu informieren verwiesen werde, als ausreichend ansehen würde, so sei der daraus gezogene Schluss nahezu absurd und in keinsten Weise nachvollziehbar. Der Beschwerdeführer habe nämlich übermäßiges Bemühen um rasche Informations- und Überblicksgewinnung, welche ihm überdies noch durch seinen Rechtsvorgänger erheblich erschwert worden sei, unmittelbar nach Übernahme der letztlich äußerst kurzen Geschäftsführungstätigkeit an den Tag gelegt und dies gerade auch binnen angemessener Frist zuwege gebracht, sodass dieser nach Erkenntnis über die derart schlechte Gebarung der Gesellschaft, insbesondere deren Vermögenslosigkeit und deren Rückstände, sich bereits innerhalb eines Monats (!) wieder aus der Geschäftsführung zurückgezogen habe bzw. gerade in Ansehung einer rechtskonformen Vorgehensweise dazu gezwungen gewesen sei. Insofern könne von einer erfolgreich vorgenommenen Abwägung von Billigkeit und Zweckmäßigkeit im Zusammenhang mit dem angeblich maßgeblichen Sachverhalt und der behaupteten und dem Beschwerdeführer damit auferlegten Verpflichtungen keine Rede sein.

Am 5.5.2020 erging an den Bf. in Vorbereitung der mündlichen Senatsverhandlung folgender Vorhalt:

„Laut Firmenbuch waren Sie im Zeitraum vom 24.02.2016 bis 05.04.2016 Geschäftsführer und vom 06.04.2016 bis 30.05.2017 Liquidator und somit gesetzlicher Vertreter der Firma X-GmbH in Liqu. und daher gemäß [§ 80 Abs. 1 BAO](#) verpflichtet, die abgabenrechtlichen Pflichten zu erfüllen und die Abgaben aus den Mitteln, die sie verwalteten, zu entrichten.

In Ihrer Beschwerde bringen Sie vor, im Zeitraum Ihrer Geschäftsführung seien überhaupt keine liquiden Mittel zur Entrichtung vorhanden gewesen, ohne entsprechende Beweismittel für diese Behauptung vorzulegen. Diesem Vorbringen widerspricht zunächst die Aktenlage dahingehend, dass mit Entrichtungstag 16.03.2016 von Ihnen eine Zahlung in Höhe von € 1.290,97 (U 01/16) geleistet wurde und mit Entrichtungstag 12.5.2016 eine Überrechnung in Höhe von € 2.212,00 auf das Abgabenkonto der Primärschuldnerin Fa. X-GmbH erfolgte, was sehr wohl auf das Vorhandensein disponierbarer liquider Mitteln schließen lässt.

Sie werden ersucht hierzu Stellung zu nehmen und die Kontoauszüge des/der Bankkontos/en sowie eine Aufstellung der Barbewegungen (bzw. das Kassenkonto) für den Zeitraum 24.02.2016 bis 30.05.2017 vorzulegen.“

Eine Beantwortung dieses Vorhaltes erfolgte zunächst nicht.

Mit Beschluss des Bundesfinanzgerichtes vom 23.9.2020 wurde dem Bf. gemäß [§ 292 BAO](#) Verfahrenshilfe bewilligt und in der Folge der nunmehrige steuerliche Vertreter WP Dr. Wolfgang Halm zum Verfahrenshelfer bestellt.

Mit Vorhalt vom 20.10.2020 wurde der steuerliche Vertreter des Bf. neuerlich aufgefordert, für den Zeitraum vom 24.02.2016 bis 05.04.2016 die Kontoauszüge des/der Bankkontos/en sowie eine Aufstellung der Barbewegungen (bzw. das Kassenkonto) für den Zeitraum 24.02.2016 bis 30.05.2017 sowie einen Gleichbehandlungsnachweis zu erbringen.

Mit Schriftsatz vom 13.1.2021 übermittelte der Bf. durch seinen Verfahrenshelfer *Details der Barbewegungen, Kopien der angeforderten Bankauszüge sowie die gewünschten Berechnungen, welche jedoch nur bis 30.09.2016 aus nachstehenden Gründen durchgeführt werden konnten.*

„Da für die Bearbeitung nur die Bankauszüge bis 30.09.2016 zur Verfügung stehen, und weder ich noch mein Verfahrenshelfer die Möglichkeit haben die zeitlich nachfolgenden Bankauszüge

von der Bank anzufordern, beziehen sich die Berechnungen nur auf den Zeitraum 01.02.2016 bis 30.09.2016.

Da die Gesellschaft amtswegig aus dem Firmenbuch per 30.05.2017 gelöscht wurde, könnten daher die nachfolgenden Bankauszüge nur vom Bundesfinanzgericht in Entsprechung der Bestimmung des [§ 115 BAO](#) angefordert werden, da ich mit Datum 05.04.2016 aus meiner Funktion als Liquidator im Firmenbuch gelöscht wurde.

Ergänzend darf ich bemerken, dass ich seit 5.4.2016 nur mehr als Liquidator fungiert habe, jedoch keine Vermögenswerte mehr disponibel waren. Auch hat die Finanzbehörde innerhalb der gesetzlichen Konvokationsfrist keinerlei Forderungsanmeldungen getätigt.“

Beigelegt wurde diesem Schreiben eine Gleichbehandlungsrechnung zu den jeweiligen Monatsletztten der Monate Februar 2016 bis September 2016, aus der vorhandene liquide Mittel zum

29.2.2016 iHv € 125.920,10,
31.3.2016 iHv € 73.283,25,
30.4.2016 iHv € 64.939,41,
31.5.2016 iHv € 57.604,05,
30.6.2016 iHv € 55.417,21,
31.7.2016 iHv € 51.612,31,
31.8.2016 iHv € 52.395,88,
30.9.2016 iHv € 49.474,29
hervorgehen.

Zum 29.2.2016 wurde seitens des Vertreters des Bf. eine Ungleichbehandlung der Abgabenbehörde gegenüber den anderen Gläubigern i.H.v. 24,14 % und für die Monate März bis September 2016 i.H.v. jeweils 0,00 % berechnet und angemerkt, da alte Abgabenschulden der Primärschuldnerin enthalten seien, bestehe keine Haftung für den neu bestellten Geschäftsführer bzw. Liquidator.

In der mündlichen Verhandlung vor dem Senat des Bundesfinanzgerichtes am 25.3.2021 brachte der Bf. ergänzend vor, der angefochtene Bescheid sei schon deswegen grob rechtswidrig, weil die Ermessungsübung im Sinne des [§ 20 BAO](#) lediglich mittels allgemeiner Floskeln begründet worden und dem angefochtenen Bescheid keinerlei sachverhaltsbezogene Begründung zu entnehmen sei.

In Entsprechung der ständigen Judikatur des VwGH hätte die Finanzbehörde bei der Ermessungsübung nachstehende Umstände rechtlich beurteilen und darlegen müssen:

- 1.) Die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Haftungspflichtigen (VwGH 14.1.2003, 97/14/0176; 16.09.2003, 2003/14/0040), es wäre nämlich die Höhe seines Einkommens zu erheben gewesen, was in Verletzung der Bestimmungen des [§ 115 BAO](#) offensichtlich nicht geschehen sei (VwGH 26.11.2002, 99/15/0199).
- 2.) Der Grad des Verschuldens des Vertreters sei gleichfalls in Verletzungen der Bestimmungen [§ 115 BAO](#) nicht festgestellt worden (VwGH 15.9.1995, 93/17/0404; 16.9.2003, 2003/14/0040). Bei Beachtung der Grundsätze der [§ 20 BAO](#) iVm [§ 115 BAO](#) hätte daher die Finanzbehörde „Culpa levissima“ feststellen müssen, was sich allein aus dem Sachverhalt ableiten lasse, zumal der Bf. für nur wenige Wochen als Organ der Primärschuldnerin bestellt gewesen sei.
- 3.) Im angefochtenen Bescheid releviere die Finanzbehörde auch nicht das Mitverschulden der Abgabebehörde an der Uneinbringlichkeit der betreffenden Abgabenschulden (VwGH 24.2.1997, 96/17/0066). Bei Anwendung der Grundsätze des [§ 115 BAO](#) hätte nämlich die Abgabenbehörde unschwer feststellen können, dass sie ohne nachvollziehbarem Grund während der Frist der Gläubigerkonvokation nach Eröffnung der Liquidation in keinsten Weise reagiert habe, obwohl ihr dies unschwer möglich gewesen wäre. Daraus folge auch, dass dem Bf. schon deswegen kein Verschulden und somit keine Haftung treffe, weil er vom Hauptgläubiger der Gesellschaft, nämlich der Finanzbehörde, nicht einmal verständigt worden sei, sondern wie sich aus der Aktenlage ergebe, seine Kenntnis erst durch den Vorhalt der Finanzbehörde vom 4.7.2018 erfolgt sei. Dabei sei zu bedenken, dass dieser Vorhalt fast 2 Jahre nach Eröffnung der Liquidation an den Bf. gegangen sei, was zu einem Mitverschulden der Abgabenbehörde wesentlich beitrage.
- 4.) Im angefochtenen Bescheid sei in Verletzung der Begründungspflicht der Finanzbehörde weder über die Unbilligkeit angesichts langer verstrichener Zeit noch wegen Verletzung des Grundsatzes von Treu und Glauben abgesprochen worden, was jedoch unerlässlich gewesen wäre (VwGH 18.10.1995, 91/13/0037, 91/13/0038; VwGH 27.1.2011, 2009/16/0108; VwGH 16.10.2014, Ro2014/16/0066).
- 5.) Auch sei mit dem angefochtenen Bescheid der Grundsatz der Sparsamkeit, Wirtschaftlichkeit und Zweckmäßigkeit der Vollziehung gebrochen worden, wobei zu bedenken sei, dass sich aus der Aktenlage zweifellos ergebe, dass während des Zeitraumes der Organfunktion des Bf. keinerlei Abgabenrückstände angefallen seien bzw. diese nicht von ihm entrichtet worden wären. Hierzu sei hilfsweise auf [Art. 126b Abs. 5 B-VG](#) verwiesen.

Was die rechtswidrige Verletzung der Begründungspflicht der Ermessungsentscheidung des [§ 20 BAO](#) betreffe, so sei hilfsweise auf die Judikatur im Zusammenhang mit [§ 303 BAO](#) betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens verwiesen, gemäß welcher ein „Nachholen der Gründe“ für die Ermessungsentscheidung verfahrensrechtlich nicht möglich sei und daher der angefochtene Bescheid schon aus diesem Grunde ersatzlos aufzuheben sein werde.

Auf Befragung durch den Vorsitzenden gab der steuerliche Vertreter des Bf. zu Protokoll, der Bf. befinde sich seit seiner Abmeldung im ZMR am 28.4.2016 in ***8***. Sein Wohnsitz sei bekanntgegeben worden. Sein derzeitiges Einkommen belaufe sich nach seiner persönlichen Auskunft auf 200-300 Euro monatlich. Er habe kein Vermögen. Der Bf. lebe offenbar von seiner Landwirtschaft.

Dem Vertreter des Bf. wurde in der mündlichen Verhandlung vor dem Bundesfinanzgericht wie folgt vorgehalten:

„Nach Durchführung einer GPLA-Prüfung wurden die lohnabhängigen Abgaben (L, DB, DZ) 2010-2014 mit Bescheiden vom 13.6.2016 festgesetzt und eine Nachfrist zur Zahlung bis 20.7.2016 gesetzt. Im Zuge einer Außenprüfung erfolgte am 27.2.2017 die Festsetzung der haftungsgegenständlichen Umsatzsteuern 2011-2015 sowie am 28.2.2017 die Festsetzung der Körperschaftsteuern 2011-2015 und der haftungsgegenständlichen Anspruchsinsen 2011-2015. Die haftungsgegenständlichen Abgabenschuldigkeiten wurden somit im Zeitraum der Tätigkeit des Bf. als Liquidator der Primärschuldnerin dieser vorgeschrieben, weswegen ihm sehr wohl eine Entrichtungspflicht traf. Warum wurde diese nicht zumindest teilweise nach Maßgabe der vorhandenen liquiden Mittel entrichtet?“

Der steuerliche Vertreter brachte dazu vor, der Bf. habe ihm die Auskunft gegeben, dass die Hauptliquidität in Form der vorhandenen Kassamittel ihm tatsächlich nie übergeben worden sei. Faktum sei, der Bf. habe gesehen, dass keine liquiden Mittel verfügbar gewesen seien und habe danach seinen Wohnsitz nach ***8*** verlegt.

Der Vertreter des Bf. brachte dann abschließend vor, wie bereits ausgeführt, habe die Finanzbehörde weder ihrer amtlichen Ermittlungspflicht gemäß [§ 115 BAO](#) entsprochen, noch gebe es einen Nachweis ob, wann und wie dem Bf. die Bescheide, mit welchen die verfahrensgegenständlichen Rückstände festgesetzt worden seien, dem Bf. zu Kenntnis gebracht worden seien. Dadurch sei ihm jegliche Möglichkeit genommen worden, dem alleinigen Gesellschafter der GesmbH aufzufordern, Geldmittel für die Entrichtung der Abgaben zu Verfügung zu stellen. Durch diesen Verstoß der Finanzbehörde bestehe grobes Mitverschulden derselben und werde auf das bereits getätigte Vorbringen verwiesen.

In Folge der groben Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides werde daher dessen ersatzlose Aufhebung des gegenständlichen Haftungsbescheides beantragt.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Gemäß § 9 Abs. 1 BAO haften die in den §§ 80 ff BAO bezeichneten Vertreter neben den durch sie vertretenen Abgabepflichtigen für die diese treffenden Abgaben insoweit, als die Abgaben

infolge schuldhafter Verletzung der den Vertretern auferlegten Pflichten nicht eingebracht werden können.

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

Laut Firmenbuch war der Bf. ab 24.2.2016 alleinvertretungsbefugter handelsrechtlicher Geschäftsführer der Fa. X-GmbH und wurde mit 5.4.2016 als deren Liquidator bestellt.

Die Primärschuldnerin wurde im Jahr 2009 als Y-GmbH gegründet und ***3*** ab 15.5.2009 zu deren alleinvertretungsbefugten handelsrechtlichen Geschäftsführer bestellt.

Betriebsgegenstand war die Zurverfügungstellung von Möbeln für diverse Events. Am 17.2.2016 wurde eine GPLA-Prüfung begonnen, welche am 11.6.2016 abgeschlossen wurde.

Laut Firmenbuch wurde ***3*** ab 10.2.2016 durch ***5*** als Geschäftsführer abgelöst und die Firma in X-GmbH umbenannt. In der Folge wurde der Bf. ab 24.2.2016 als alleinvertretungsbefugter handelsrechtlicher Geschäftsführer der Fa. X-GmbH im Firmenbuch eingetragen.

Am 5.4.2016 wurde in einer außerordentlichen Generalversammlung die Auflösung der Gesellschaft beschlossen, welche somit in das Stadium der Liquidation trat. Der Bf. wurde als Geschäftsführer abberufen und als Liquidator eingesetzt.

Am 28.4.2016 wurde der Bf. im zentralen Melderegister abgemeldet.

Die unbestrittene Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgabenschuldigkeiten bei der Primärschuldnerin Fa. X-GmbH steht nach deren amtswegigen Löschung im Firmenbuch gemäß [§ 40 FBG](#) wegen Vermögenslosigkeit mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom 30.5.2017 fest.

Wenn der Bf. in der gegenständlichen Beschwerde vorbringt, „lediglich“ einfacher Arbeiter der Primärschuldnerin und, sich den rechtlichen Gegebenheiten und Folgen völlig unbewusst, von seinem Rechtsvorgänger, Herrn ***3***, zur Übernahme der Geschäftsführung bewegt worden zu sein, wobei er in völliger Unkenntnis der wirtschaftlichen Gebarung und sonstigen finanziellen Daten und Fakten des Unternehmens gelassen worden sei und als er Zugang und Einblick in die Geschäftsbücher begehrt habe, ihm dies sogar verweigert worden sei, so kann ihm dies aus folgenden Gründen nicht entschuldigen.

Soweit der Bf. mit seinem Vorbringen völlige Unkenntnis in buchhalterischen und steuerrechtlichen Belangen geltend macht, so ist ihm die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes entgegenzuhalten, wonach auch eine solche Unkenntnis den

Geschäftsführer einer GmbH nicht zu exkulpiert werden kann. Dies gilt im Beschwerdefall auch ohne Rücksicht auf den Geburtsort des Geschäftsführers in ***g*** (vgl. in Bezug auf die Staatsangehörigkeit VwGH 10.10.1996, 94/15/0122 und die dort zitierte Vorjudikatur) oder dessen mangelhafte Kenntnisse der deutschen Sprache (VwGH 25.2.2010, 2009/16/0246).

Mit dem Vorbringen des Bf. in der mündlichen Verhandlung vor dem Bundesfinanzgericht, dass die Hauptliquidität in Form der vorhandenen Kassamittel ihm tatsächlich nie übergeben worden sei, weshalb keine liquiden Mittel verfügbar gewesen seien und der Bf. danach seinen Wohnsitz nach ***g*** verlegt habe, wird kein Haftungsausschlussgrund vorgebracht. Der Verwaltungsgerichtshof hat wiederholt ausgesprochen, dass ein Geschäftsführer, der sich in der ordnungsgemäßen Erfüllung seiner Pflichten durch die Gesellschafter oder durch dritte Personen behindert sieht, entweder sofort im Rechtsweg die Möglichkeit der unbehinderten Ausübung seiner Funktion zu erzwingen oder seine Funktion niederzulegen und als Geschäftsführer auszuscheiden hat. Auch binden im Innenverhältnis erteilte Weisungen den Geschäftsführer insoweit nicht, als sie ihn zur Verletzung zwingender gesetzlicher Verpflichtungen nötigen. Ein für die Haftung relevantes Verschulden liegt aber auch dann vor, wenn sich der Geschäftsführer schon bei der Übernahme seiner Funktion mit einer Beschränkung seiner Befugnisse einverstanden erklärt bzw. eine solche Beschränkung in Kauf nimmt (hier Nichtübergabe des Bargeldbestandes der Primärschuldnerin), die die künftige Erfüllung seiner gesetzlichen Verpflichtung, insbesondere den Abgabenbehörden gegenüber, unmöglich macht (vgl. z.B. VwGH 11.3.2010, 2010/16/0028; VwGH 23.1.1997, 95/15/0163).

Im gegenständlichen Fall war der Bf. vom 24.2.2016 bis zur Löschung der Primärschuldnerin im Firmenbuch am 30.5.2017 deren alleinvertretungsbefugter gesetzlicher Vertreter, zunächst als Geschäftsführer und ab 6.4.2016 als Liquidator. Er hat weder behauptet noch glaubhaft gemacht, im Rechtsweg versucht zu haben, Abhilfe zu schaffen, noch hat er in angemessener Frist seine Funktion als gesetzlicher Vertreter der Primärschuldnerin zurückgelegt, weshalb ihm eine schuldhaftige Pflichtverletzung anzulasten ist und ihm das diesbezügliche Beschwerdevorbringen nicht zum Erfolg verhelfen kann.

Nach ständiger Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes bestimmt sich der Zeitpunkt, für den zu beurteilen ist, ob der Vertreter seiner abgabenrechtlichen Pflicht zur Entrichtung der Abgaben nachgekommen danach, wann die Abgabe nach den abgabenrechtlichen Vorschriften zu entrichten gewesen wäre. Bei Selbstbemessungsabgaben ist maßgebend, wann die Abgabe bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung zu entrichten oder abzuführen gewesen wäre (vgl. z.B. VwGH 25.4.2016, Ra 2015/16/0139).

Bei Abgaben, bei denen sich die Fälligkeit aus [§ 210 Abs. 1 BAO](#) (1 Monat ab Zustellung des Abgabenbescheides) ergibt, wie z.B. bei der veranlagten Körperschaftsteuer, ist grundsätzlich der Zeitpunkt, der sich aus dem erstmaligen Abgabenbescheid ergebenden Fälligkeit maßgebend (vgl. VwGH 16.12.1986, 86/14/0077).

Fest steht, dass die jeweiligen gesetzlichen Fälligkeitstage der haftungsgegenständlichen lohnabhängigen Abgaben (Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag, Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag) 2010-2014, der Umsatzsteuern 2011-2015 sowie der Körperschaftsteuern 2011-2014 (Fälligkeitstage jeweils einen Monat nach Zustellung der Körperschaftsteuerbescheide 2011 vom 9.10.2012, 2012 vom 16. Mai 2013, 2013 vom 18.3.2014 und 2014 vom 28.3.2015) vor dem Zeitpunkt der Bestellung des Bf. als Geschäftsführer der Primärschuldnerin (= 24.2.2016) lagen.

Nach Durchführung einer GPLA-Prüfung wurden die lohnabhängigen Abgaben (L, DB, DZ) 2010-2014 mit Bescheiden vom 13.6.2016 festgesetzt und eine Nachfrist zur Zahlung bis 20.7.2016 gesetzt.

Im Zuge einer Außenprüfung erfolgte am 27.2.2017 die Festsetzung der haftungsgegenständlichen Umsatzsteuern 2011-2015 sowie am 28.2.2017 die Festsetzung der Körperschaftsteuern 2011-2015 und der haftungsgegenständlichen Anspruchszinsen 2011-2015.

Zu den abgabenrechtlichen Pflichten gehören insbesondere die Abgabentrichtung aus den Mitteln, die der Vertreter verwaltet (vgl. [§ 80 Abs. 1 zweiter Satz BAO](#)). Die Pflicht des Vertreters, die vom Vertretenen (als Eigenschuldner oder als Haftungspflichtiger) geschuldeten Abgaben zu entrichten, besteht nur insoweit, als hierfür liquide Mittel vorhanden sind (vgl. zB VwGH 7.12.2000, 2000/16/0601; VwGH 26.11.2002, 99/15/0249).

Es trifft zwar zu, dass die Fälligkeitstage der haftungsgegenständlichen Selbstbemessungsabgaben schon vor Beginn der Geschäftsführertätigkeit des Bf. lagen, jedoch wurden die hier in Rede stehenden Abgabenschuldigkeiten im Zeitraum der Tätigkeit des Bf. als Liquidator der Primärschuldnerin dieser vorgeschrieben, weswegen ihm sehr wohl eine Entrichtungspflicht traf.

Die Haftungsinanspruchnahme des Vertreters in der Höhe des Quotenschadens setzt nach ständiger Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes den Nachweis voraus, 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 (vgl. VwGH 16.12.2009, 2009/15/0127, VwGH 24.2.2011, 2009/16/0108). Kommt der Geschäftsführer der Aufforderung zu einer Präzisierung und Konkretisierung seines Vorbringens nicht nach und erbringt er nicht den ihm obliegenden Nachweis, welcher Betrag bei anteilmäßiger Befriedigung an die Abgabenbehörde abzuführen gewesen wäre, haftet er dann für die in Rede stehenden Abgabenschulden zur Gänze (vgl. VwGH 24.1.2017, Ra 2015/16/0078; VwGH 23.6.2009, 2007/13/0014).

Der Bf. bringt in seiner Vorhaltsbeantwortung vom 13.1.2021 vor, für die Erstellung einer Gleichbehandlungsrechnung, welche mit 30. September 2016 endet, seien nur die

Bankauszüge bis 30.09.2016 zur Verfügung gestanden und weder er noch sein Verfahrenshelfer hätten die Möglichkeit, die zeitlich nachfolgenden Bankauszüge von der Bank anzufordern. Weil die Gesellschaft amtswegig aus dem Firmenbuch per 30.05.2017 gelöscht worden sei, könnten daher die nachfolgenden Bankauszüge nur vom Bundesfinanzgericht in Entsprechung der Bestimmung des [§ 115 BAO](#) angefordert werden, da er mit Datum 05.04.2016 aus seiner Funktion als Liquidator im Firmenbuch gelöscht worden sei.

Dieses Vorbringen ist nicht nachvollziehbar und widerspricht der Aktenlage. Wie bereits ausgeführt, wurde am 5.4.2016 in einer außerordentlichen Generalversammlung die Auflösung der Gesellschaft beschlossen, welche somit in das Stadium der Liquidation trat. Der Bf. wurde als Geschäftsführer abberufen und als Liquidator eingesetzt. Zur Nichtvorlage der Bankbelege und einer Gleichbehandlungsrechnung nach dem 30.9.2016 ist auszuführen, dass es dem Bf. als gesetzlichen Vertreter der Primärschuldnerin oblegen wäre, dafür entsprechende Beweisvorsorgen - etwa durch das Erstellen und Aufbewahren von Ausdrucken - zu treffen (vgl. z.B. VwGH 27.5.2020, Ra 2020/13/0027). Auch ist nicht nachvollziehbar und wurde auch nicht näher erläutert, aus welchen Gründen eine Nachbeschaffung dieser Kontoauszüge bei der Bank nach Löschung der Primärschuldnerin im Firmenbuch für den bis dahin im Firmenbuch eingetragenen gesetzlichen Vertreter nicht möglich sein sollte. Rechtliche Hindernisse standen dem Bf. dafür jedenfalls nicht entgegen, sehr wohl aber dem Bundesfinanzgericht, zumal für eine Konteneinschau nach dem Kontenregister- und Konteneinschaugesetz (Durchbrechung des Bankgeheimnisses) einerseits gar keine gesetzliche Grundlage bestehen würde und andererseits es nach ständiger VwGH-Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes es am Bf. gelegen wäre, den Nachweis für das Nichtvorliegen einer schuldhaften Pflichtverletzung zu erbringen und dafür Beweisvorsorge zu treffen.

Der Bf. brachte mit der gegenständlichen Beschwerde zunächst vor, dass bei Ablauf der Zahlungsfristen der hier in Rede stehenden – im Rahmen von Außenprüfungen festgesetzten – Abgabenschuldigkeiten am 20.7.2016 (betreffend lohnabhängige Abgaben 2010-2014) sowie am 6.4.2017 (betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuern sowie Anspruchszinsen 2011-2015) keine liquiden Mittel zur Entrichtung zur Verfügung gestanden seien.

Dieses Vorbringen widerspricht der am 13.1.2021 vom Bf. selbst vorgelegten Gleichbehandlungsrechnung, aus der zum 31.7.2016 vorhandene liquide Mittel in Höhe von € 51.612,31 hervorgehen, welche vom Bf. - bei pflichtgemäßer Erfüllung seiner abgabenrechtlichen Pflichten - jedenfalls zur (teilweisen) Entrichtung der aufgrund der GPLA-Prüfung nachgeforderten lohnabhängigen Abgaben (L, DB, DZ) 2010-2014 in Höhe von insgesamt € 171.908,75 (Zahlungsfrist bis 20.7.2016) heranzuziehen gewesen wären.

Die Gesamtverbindlichkeiten zum 31.7.2016 betrugen inklusive der vom Bf. in der Gleichbehandlungsrechnung ausgewiesenen Verbindlichkeiten von € 89.305,40 insgesamt € 261.214,15, die Abgabenverbindlichkeiten - entgegen der Darstellung in der Gleichbehandlungsrechnung - davon € 171.908,75 (= 65,81%). Diese Quote von 65,81% angewendet auf die zum 31.7.2016 vorhanden gewesenen liquiden Mitteln, ergibt einen Betrag an lohnabhängigen Abgaben 2010 – 2014 iHv € 33.966,06, den der Bf. bei Einhaltung des Gleichbehandlungsgrundsatzes zu entrichten verpflichtet gewesen wäre. Nur insoweit kann dem Bf. nach Dafürhalten des erkennenden Senates eine schuldhafte Nichterfüllung seiner abgabenrechtlichen Pflichten angelastet werden.

Bei Vorliegen einer schuldhaften Pflichtverletzung darf die Abgabenbehörde mangels dagegen sprechender Umstände auch annehmen, dass die Pflichtverletzung Ursache der Uneinbringlichkeit ist (vergleiche z.B. VwGH 13.4.2005, 2002/13/0177, 0178).

Für die am 27.2.2017 erfolgte Festsetzung der haftungsgegenständlichen Umsatzsteuern 2011-2015 sowie für die am 28.2.2017 die Festsetzung der Körperschaftsteuern 2011-2015 und der haftungsgegenständlichen Anspruchszinsen 2011-2015 wurde dem Bf. laut Aktenlage eine Zahlungsfrist bis 7.4.2017 eingeräumt. Insoweit geht der erkennende Senat davon aus, obwohl die vorgelegte Gleichbehandlungsrechnung mit September 2016 endet und dafür kein konkreter Nachweis erbracht wurde, dass den Bf. zum Ende dieser Zahlungsfrist keine liquiden Mittel zur Entrichtung dieser Abgabenschuldigkeiten mehr zur Verfügung standen, erfolgte doch die amtswegige Löschung der Primärschuldnerin im Firmenbuch gemäß [§ 40 FBG](#) wegen Vermögenslosigkeit kurz danach mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom 30.5.2017. Insoweit liegt daher nach Meinung des Senates keine schuldhafte Pflichtverletzung des Bf. vor.

Die Heranziehung zur Haftung ist in das Ermessen der Abgabenbehörde gestellt, wobei die Ermessensentscheidung im Sinne des [§ 20 BAO](#) innerhalb der vom Gesetz gezogenen Grenzen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen ist. Die Abgabenbehörde hat im angefochtenen Bescheid unwidersprochen festgelegt, dass die Geltendmachung der Haftung die letzte Möglichkeit zur Durchsetzung des Abgabenanspruches darstellt. Aus dem auf die Hereinbringung der Abgabenschuld beim Haftenden gerichteten Besicherungszweck der Haftungsnorm folgt, dass die Geltendmachung der Haftung in der Regel dann ermessenskonform ist, wenn die betreffende Abgabe beim Primärschuldner uneinbringlich ist. Der öffentliche Auftrag zur Ergreifung aller Mittel, vollstreckbare Abgaben einzubringen, überwiegt bei einer vorzuwerfenden Pflichtverletzung auch allfällige Billigkeitsgründe, die für eine Abstandnahme von der Heranziehung zur Haftung vom Bf. geführt werden.

Zum Beschwerdevorbringen, der Bf. verfüge lediglich über kein Vermögen und nur über ein geringes Einkommen, welches mit € 200,00 bis € 300,00 monatlich beziffert wurde, und er

würde durch den gegenständlichen Haftungsbescheid jedenfalls die Grundsätze der Billigkeit und Zweckmäßigkeit verletzt, ist die ständige Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes entgegenzuhalten, wonach Vermögens- und Arbeitslosigkeit (Anmerkung: somit geringes Einkommen) des Haftenden - auch im Zusammenhang mit der Ermessensübung - in keinem erkennbaren Zusammenhang mit der Geltendmachung der Haftung, zumal es eine allfällige (zur Zeit der Erlassung des Haftungsbescheides bestehende) Uneinbringlichkeit beim Haftenden nicht ausschließt, dass künftig neu hervorkommendes Vermögen oder künftig erzielte Einkünfte zur Einbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben führen können (vgl. VwGH 27.05.2020, Ra 2020/13/0027; VwGH 28.4.2009, 2006/13/0197; VwGH 12.10.2009, 2009/16/0085).

Zu den in der mündlichen Verhandlung vor dem Senat des Bundesfinanzgerichtes erhobenen Einwendungen und behaupteten Mängeln der Ermessensübung durch die belangte Behörde, diese hätte die Höhe seines Einkommens des Bf. (VwGH 14.1.2003, 97/14/0176; 16.09.2003, 2003/14/0040) erheben müssen, was in Verletzung der Bestimmungen des [§ 115 BAO](#) offensichtlich nicht geschehen sei (VwGH 26.11.2002, 99/15/0199) ist auszuführen, dass die Abgabenbehörde in der Begründung zum Ermessen sehr wohl von einer eingeschränkten wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Bf. ausgeht und dazu die im vorangegangenen Absatz zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu Recht ins Treffen geführt hat.

Aus dem vom steuerlichen Vertreter des Bf. zitierten Judikat VwGH 14.01.2003, 97/14/0176, kann dazu nichts gewonnen werden, weil es den Umfang der Überprüfung von Ermessensentscheidungen durch den VwGH umschreibt und ausführt, dass Ermessensentscheidungen von der Behörde insoweit zu begründen sind, als dies die Nachprüfbarkeit des Ermessensaktes in Richtung auf seine Übereinstimmung mit dem Sinn des Gesetzes erfordert.

Das vom Bf. selbst ins Treffen geführte Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 16.09.2003, 2003/14/0040, spricht genau gegen die Argumentation des Bf., die Behörde hätte in Verletzung der Bestimmungen des [§ 115 BAO](#) die Höhe des Einkommens erheben müssen, in dem wie folgt zum Ermessen ausgeführt wird:

„Der Beschwerdeführer hat im Verwaltungsverfahren auch nicht aufgezeigt, dass seine wirtschaftliche Leistungsfähigkeit (gerade) durch die Geltendmachung der Haftung in besonderer Weise beeinträchtigen würde. Mit dem unbestimmten Beschwerdeeinwand, dem Beschwerdeführer sei es "persönlich nicht möglich, die im Haftungswege geforderten Beträge zu erwirtschaften", wird eine verfehlte Ermessensübung jedenfalls nicht dargetan.“

Auch das in der mündlichen Verhandlung zur fehlerhaften Ermessensübung der belangten Behörde genannte Erkenntnis des VwGH vom 26.11.2002, 99/15/0199, spricht genau gegen die Argumentation des Bf., insbesondere in Bezug auf Unbilligkeit wegen lange verstrichener Zeit und Mitverschulden der Abgabenbehörde an der Uneinbringlichkeit. Diesem Judikat liegt

der Sachverhalt zugrunde, dass mit Bescheid vom 10. März 1999 der Beschwerdeführer als Haftungspflichtiger gemäß §§ 9 iVm 80 [BAO](#) für die aushaftenden Abgabenschuldigkeiten der Ö GmbH im Gesamtbetrag von S 190.121,00 (restliche Umsatzsteuer-Jahresschuld 1992 in Höhe von S 188.546,00 und Teil der Umsatzsteuer-Vorauszahlung Juli 1994 in Höhe von S 1.575,00) in Anspruch genommen wurde. Der VwGH stellte zum Ermessen fest, „im Hinblick auf die amtswegig festgestellten Einkünfte des Beschwerdeführers aus nichtselbstständiger Tätigkeit bei der L GmbH im Jahr 1998 (Jänner bis Dezember) in Höhe von brutto S 659.000,00 sei auch unter dem Aspekt der länger verstrichenen Zeit seit der Fälligkeit der Umsatzsteuer 1992 eine Unbilligkeit im Sinne einer Unzumutbarkeit zur Haftungsheranziehung nicht erkennbar. Im Gegenstandsfall sei auch weder unter dem Aspekt eines in keiner Weise erkennbaren Mitverschuldens der Abgabenbehörde an der Uneinbringlichkeit der Abgaben noch unter jenen der Inanspruchnahme eines Geschäftsführers bei gleichzeitigem Vorhandensein mehrerer Geschäftsführer eine Begründung der Ermessensübung erforderlich.“

Im gegenständlichen Fall stand die Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgabenschuldigkeiten mit Löschung der Primärschuldnerin im Firmenbuch wegen Vermögenslosigkeit am 30.5.2017 fest. Wie der Bf. selbst vorbringt, erlangte der Bf. Kenntnis von der beabsichtigten Haftungsinanspruchnahme durch den Vorhalt der Abgabenbehörde vom 4.7.2018. Der angefochtene Haftungsbescheid erging am 12.10.2018. Von einer Unbilligkeit der Haftungsinanspruchnahme wegen lange verstrichener Zeit kann daher keine Rede sein.

Dem Grunde nach zutreffend führte der steuerliche Vertreter des Bf. in der mündlichen Verhandlung aus, dass der Grad des Verschuldens des Vertreters bei der Ermessensübung eine Rolle spielen kann (VwGH 15.9.1995, 93/17/0404). Wenn der Bf. dazu vorbringt, bei Beachtung der Grundsätze der [§ 20 BAO](#) iVm [§ 115 BAO](#) hätte die Finanzbehörde „Culpa levissima“ feststellen müssen, was sich allein aus dem Sachverhalt ableiten lasse, zumal der Bf. für nur wenige Wochen als Organ der Primärschuldnerin bestellt gewesen sei, so kann diesem Vorbringen aus folgenden Gründen nicht gefolgt werden. Der Bf. war vom 24.2.2016 bis 30.5.2017 (Löschung der Primärschuldnerin in Firmenbuch wegen Vermögenslosigkeit) deren gesetzlichen Vertreter, zuerst als alleinvertretungsbefugter handelsrechtlicher Geschäftsführer der Fa. X-GmbH und ab 5.4.2016 deren Liquidator, von wenigen Wochen kann somit keine Rede sein. Bedenkt man weiters, dass der Bf. ohne entsprechende fachliche Kenntnisse die Geschäftsführung übernommen hat, sich sodann mit der Einschränkung seiner Befugnisse (kein ordnungsgemäßer Zugang zu den Geschäftsunterlagen und den Barmitteln der Gesellschaft) abgefunden und keine Abhilfe geschafft hat, er am 28.4.2016 (ca. drei Wochen nach seiner Bestellung als Liquidator) ins Ausland (***) verzogen ist und sich damit um die ihn als Liquidator treffenden abgabenrechtlichen Verpflichtungen wohl nicht mehr kümmern konnte, kann wohl keine Rede von einer leichten Fahrlässigkeit des Bf. sein. Im Gegenteil war es dem Bf. bei einer derartigen Vernachlässigung sämtlicher Pflichten als

gesetzlicher Vertreter geradezu vorhersehbar, dass eine ordnungsgemäße Wahrnehmung der abgabenrechtlichen Pflichten keinesfalls möglich sein werde.

Aus welchen Gründen der Bf. annimmt, mit dem angefochtenen Bescheid sei auch der Grundsatz der Sparsamkeit, Wirtschaftlichkeit und Zweckmäßigkeit der Vollziehung (Verweis auf [Art. 126b Abs. 5 B-VG](#)) gebrochen worden, hat er nicht näher ausgeführt und kann auch nicht nachvollzogen werden. Wenn zu diesem Vorbringen ausgeführt wird, es sei zu bedenken sei, dass sich aus der Aktenlage zweifellos ergebe, dass während des Zeitraumes der Organfunktion des Bf. keinerlei Abgabenrückstände angefallen seien bzw. diese nicht von ihm entrichtet worden wären, so ist dies unrichtig. Wie bereits ausgeführt, wurden im Rahmen einer GPLA-Prüfung die lohnabhängigen Abgaben (L, DB, DZ) 2010-2014 mit Bescheiden vom 13.6.2016 festgesetzt und eine Nachfrist zur Zahlung bis 20.7.2016 gesetzt und es trifft den Bf. auch ein Verschulden an der unterbliebenen quotenmäßigen Entrichtung dieser Abgabenschuldigkeiten.

Die belangte Behörde hat die Ermessensübung bei Ausspruch der Haftung mit dem angefochtenen Bescheid klar nachvollziehbar mit den Argumenten begründet, dass die Haftungsinanspruchnahme des Bf. die einzige Möglichkeit zur Einbringlichmachung der haftungsgegenständlichen Abgabenschuldigkeiten ist und dass die schlechte wirtschaftliche Situation des Beschwerdeführers – unter Verweis auf die oben zitierte Judikatur – keinen Billigkeitsgrund im Sinne des [§ 20 BAO](#) darstellt, der eine Abstandsnahme von der Haftung rechtfertigen würde.

Wenn der steuerliche Vertreter des Beschwerdeführers ein Mitverschulden der Abgabebehörde an der Uneinbringlichkeit der betreffenden Abgabenschuldigkeiten ins Treffen geführt, zumal sie ohne nachvollziehbarem Grund während der Frist der Gläubigerkonvokation nach Eröffnung der Liquidation in keinsten Weise reagiert habe, obwohl ihr dies unschwer möglich gewesen wäre. Daraus folge auch, dass dem Bf. schon deswegen kein Verschulden und somit keine Haftung treffe, weil er vom Hauptgläubiger der Gesellschaft, nämlich der Finanzbehörde, nicht einmal verständigt worden sei, sondern wie sich aus der Aktenlage ergebe, seine Kenntnis erst durch den Vorhalt der Finanzbehörde vom 4.7.2018 erfolgt sei. Diesem Vorbringen ist entgegen, dass sich die Primärschuldnerin seit 5.4.2016 in Liquidation befand und ihr gegenüber mit Bescheiden vom 13.6.2016 – also während der Frist der Gläubigerkonvokation – die haftungsgegenständlichen lohnabhängigen Abgaben festgesetzt und auch bekannt gegeben wurden. Der Grund, warum der Bf. offensichtlich bis zum Haftungsvorhalt vom 4.7.2018 in Unkenntnis der haftungsgegenständlichen Abgabenschuldigkeiten blieb, lag offenkundig darin, dass er ins Ausland verzogen ist und sich um seine abgabenrechtlichen Pflichten als Geschäftsführer nicht im erforderlichen Ausmaß gekümmert hat.

Somit war in teilweiser Stattgabe der Beschwerde die Haftung des Bf. für die aus dem Spruch ersichtlichen lohnabhängigen Abgaben in Höhe € 33.966,04 auszusprechen.

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.

Das gegenständliche Erkenntnis hatte die Prüfung der Haftungsvoraussetzungen im Einzelfall zum Gegenstand und basiert auf oben wiedergegebenen ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung liegt daher nicht vor.

Wien, am 25. März 2021