

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***R*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch RA, über die Beschwerde vom 11. Februar 2020 gegen den Haftungsbescheid des ***FA1*** vom 16. Jänner 2020, Steuernummer ***StNr1***, zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben. Der Haftungsbetrag wird um 10 Prozent auf den Betrag von 512.653,11 € reduziert und schlüsselt sich nunmehr wie folgt auf:

Abgabenart	Zeitraum	Fälligkeit	Betrag in Euro
Umsatzsteuer	2008	16.02.2009	51.799,42
Umsatzsteuer	2009	15.02.2010	46.660,95
Umsatzsteuer	2010	15.02.2011	55.346,06
Umsatzsteuer	2011	15.02.2012	94.620,48
Umsatzsteuer	07/2012	17.09.2012	25.933,86
Kapitalertragsteuer	2008	29.10.2012	29.997,00
Kapitalertragsteuer	2009	29.10.2012	29.997,00
Kapitalertragsteuer	2010	29.10.2012	60.586,14
Kapitalertragsteuer	2011	29.10.2012	64.343,56
Körperschaftsteuer	2009	06.12.2012	2.625,95
Körperschaftsteuer	2010	06.12.2012	31.330,80
Körperschaftsteuer	2011	30.11.2012	16.300,35

Körperschaftsteuer	20011	10.12.2012	3.111,53
Summe			512.653,11

Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit Schreiben vom 2. Juli 2019 wurde seitens des Finanzamtes Herrn ***Bf1*** (Beschwerdeführer) mitgeteilt, dass am Abgabenkonto der Firma ***PS*** GmbH (Primärschuldnerin) ein uneinbringlicher Abgabenrückstand in Höhe von 569.614,61 € bestehen würde. Der Beschwerdeführer sei eigentlicher Machthaber der Beschwerdeführerin und habe die ihm aufgetragenen abgabenrechtlichen Pflichten nicht erfüllt. Entscheidend für den Umfang der Geschäftsführerhaftung sei die Gleichbehandlung des Abgabengläubigers im Verhältnis zu den übrigen Gläubigern. Der Beschwerdeführer wurde aufgefordert, die Gläubigergleichbehandlung für den Zeitraum von 16.02.2009 bis 10.12.2012 nachzuweisen und ein Vermögensverzeichnis vorzulegen.

Mit Schreiben vom 9. Juli 2019 gab der Vertreter des Beschwerdeführers bekannt, dass außer dem Finanzamt keine anderen Gläubiger existiert hätten. Es seien nur Zug-um-Zug-Geschäfte getätigt worden. Daher hätte es auch keine Gläubigerbenachteiligung gegeben.

Mit Haftungsbescheid vom 16. Jänner 2020 machte das Finanzamt die Haftung für aushaftende Abgabenschuldigkeiten der Primärschuldnerin in Höhe von 569.614,61 € gegenüber dem Beschwerdeführer geltend. Begründend wurde ausgeführt, dass mit Beschluss des Handelsgerichtes ***Sitz5*** vom 28. Mai 2015 über das Vermögen der Primärschuldnerin das Konkursverfahren eröffnet, die Gesellschaft aufgelöst und der Konkurs mit Beschluss vom 24. März 2016 mangels Kostendeckung aufgehoben worden sei.

Der Beschwerdeführer sei seit 3. April 2013 Geschäftsführer der Primärschuldnerin. Aufgrund der Feststellungen im Betriebsprüfungsverfahren sowie der Feststellungen im Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht sei als erwiesen anzunehmen, dass der Beschwerdeführer bereits im Zeitpunkt der Fälligkeiten der haftungsgegenständlichen Abgabenverbindlichkeiten „faktischer“ Geschäftsführer gewesen sei. Daher sei er auch verpflichtet gewesen, die fälligen Abgabenschuldigkeiten aus den vorhandenen Mitteln zu entrichten. Ein Nachweis der Gläubigergleichbehandlung sei nicht erbracht worden, vielmehr sei behauptet worden, es gäbe keine anderen Gläubiger, es seien nur Zug-um-Zug-Geschäfte getätigt worden. Mit dieser

Stellungnahme sei jedoch nur nachgewiesen worden, dass im Zeitpunkt der Insolvenzeröffnung keine weiteren Gläubiger vorhanden gewesen wären. Dies reiche jedoch nicht für den Nachweis der Gläubigergleichbehandlung bezogen auf den Haftungszeitraum aus, sondern stelle lediglich eine Momentaufnahme dar. Gerade aus den Zug-um-Zug-Geschäften würde sich ergeben, dass jedenfalls gegen den Gleichbehandlungsgrundsatz verstoßen worden wäre, da im Falle der vorrangigen Befriedigung betriebsnotwendiger Forderungen von einer anteiligen Begleichung aller Verbindlichkeiten keine Rede mehr sein könne. Schon aus diesem Grund wäre der Beschwerdeführer angehalten gewesen, eine detaillierte Berechnung des Quotenschadens vorzulegen, um die Haftung auf die Differenzquote zu beschränken. Aufgrund der im Betriebsprüfungsverfahren festgestellten gravierenden Mängel im Rechnungswesen der Primärschuldnerin, die ebenfalls der Beschwerdeführer zu verantworten hätte, sei jedoch davon auszugehen, dass der Gesellschaft liquide Mittel entzogen worden seien. Für den Zeitraum vor der Eintragung als Geschäftsführer im Firmenbuch würde sich die Haftung aufgrund der faktischen Geschäftsführung ergeben, am 3. April 2013 außerdem auf Grundlage des § 9 BAO, da ein bestellter Vertreter auch die Pflicht habe, einen allfälligen Rückstand zu entrichten. Eine Haftung würde nur dann nicht bestehen, wenn die Primärschuldnerin über den gesamten Haftungszeitraum hinweg über keine finanziellen Mittel verfügt hätte. In diesem Zusammenhang verwies das Finanzamt ausdrücklich auf die Nachweispflicht des Haftungsschuldners.

Mit Schriftsatz vom 10. Februar 2020 wurde gegen den Haftungsbescheid vom 16. Jänner 2020 das Rechtsmittel der Beschwerde eingebracht. Es wurde dargelegt, dass die tatsächlichen Umsätze eine tschechische SRO und nicht die Primärschuldnerin getätigt hätte. Fälschlicherweise würden sie der Primärschuldnerin zugerechnet. Das diesbezügliche Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes, RV/5100854/2013, vom 3. April 2019 sei mit außerordentlichen Revision beim Verwaltungsgerichtshof angefochten worden und werde darauf und auf die Textziffern 1 bis 4 des zugrundeliegenden BP-Berichtes verwiesen. Ergänzend wurde vorgebracht, dass von 11. Mai 2007 bis 4. April 2013 Frau ***GF1*** Geschäftsführerin der Primärschuldnerin gewesen sei. Über ihr Vermögen sei das Insolvenzverfahren eröffnet worden, der unterbreitete Zahlungsplan sei angenommen worden. Über das Vermögen des Beschwerdeführers sei am 15. März 2005 das Insolvenzverfahren eröffnet worden. Der unterbreitete Zahlungsplan sei nicht angenommen worden, es sei kein Abschöpfungsverfahren eingeleitet worden. Es sei zu keiner Regulierung der Verbindlichkeiten des Beschwerdeführers gekommen. Nach Verteilung an die Massegläubiger sei das Insolvenzverfahren aufgehoben worden. In weiterer Folge habe Frau ***GF1*** die Primärschuldnerin übernommen, um dem Beschwerdeführer eine Anstellung zu ermöglichen. Frau ***GF1*** sei Psychologin, Kabarettistin und Buchautorin – also branchenfremd. Sie sei Treuhänderin für den Beschwerdeführer gewesen. Die belangte Behörde habe daher davon auszugehen, dass Frau ***GF1*** Treuhänderin für den Beschwerdeführer gewesen sei. Im Firmenbuch sei der Beschwerdeführer seit 9. April 2013 als Geschäftsführer der

Primärschuldnerin eingetragen.

Es folgt eine teilweise Wiedergabe der Beschwerde des steuerlichen Vertreters gegen die Bescheide betreffend die Primärschuldnerin.

Bevor über das Vermögen des Beschwerdeführers das Insolvenzverfahren eröffnet und ***MV1*** zum Insolvenzverwalter bestellt worden sei, wäre er im selben Geschäftsbereich wie die Primärschuldnerin tätig gewesen. Hinsichtlich der Durchführung von Bauten für Bad- und Wellnesszwecke, die Ausübung des Hafnerhandwerkes und die Ausübung des Handwerkes Platten- und Fliesenleger bestehe absolute Kongruenz. Der Beschwerdeführer habe seinen aufgebauten Kundenstock in die Primärschuldnerin eingebracht. Dem folgten weitere Feststellungen aus dem Erkenntnis des BFG vom 03.04.2019, RV/5100854/2013.

Das Finanzamt habe gegen die Primärschuldnerin einen Antrag auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens eingebracht. Dieser sei abgewiesen worden, weil die Forderungen noch nicht fällig gewesen seien. In weiterer Folge sei ein neuerlicher Insolvenzantrag eingebracht worden und am 28.05.2015 das Konkursverfahren über das Vermögen der Primärschuldnerin eröffnet worden. Es folgten weitere Feststellungen aus dem Erkenntnis des BFG vom 03.04.2019, RV/5100854/2013, die wie folgt ergänzt wurden:

Im Zuge der Betriebsprüfung habe sich herausgestellt, dass die Anzahl und die Summe der Rechnungen der Firma ***Firma1*** an die Primärschuldnerin nicht mit denen in der Buchhaltung der Primärschuldnerin übereingestimmt hätten. Es habe sich herausgestellt, dass die Rechnungen nicht von der Primärschuldnerin sondern von der beim Handelsgericht Budweis registrierten ***Firma2*** spol. s.r.o. fakturiert worden und auch ihr die Entgelte zugeflossen seien. Diese Rechnungen habe der Beschwerdeführer bar bezahlt, also nicht mit Mitteln der Primärschuldnerin.

Nach weiterer Wiedergabe aus dem zitierten Erkenntnis wurde ausgeführt, dass das Finanzamt der einzige Gläubiger der Primärschuldnerin gewesen sei, sodass es zu keiner Bevorzugung anderer Gläubiger gekommen sei. Es werde daher beantragt, den angefochtenen Haftungsbescheid aufzuheben, in eventu aufzuheben und zur neuerlichen Verhandlung und Entscheidung an das Finanzamt zu verweisen, eine mündliche Verhandlung anzuberaumen und den gemäß § 212a BAO der Beschwerde die aufschiebende Wirkung zuzuerkennen.

Begründend wurde auf den dargestellten Sachverhalt und auf die Revision der Primärschuldnerin an den Verwaltungsgerichtshof verwiesen und schließlich ausgeführt, warum – nach Ansicht des Beschwerdeführers – die angefochtenen Bescheide die Primärschuldnerin betreffend rechtswidrig seien.

Schließlich wurde hinsichtlich der für die Jahre 2008 und 2009 geltend gemachten Haftungsbeträge Verjährung eingewandt. Nachdem nicht die Primärschuldnerin sondern eine andere Firma die Umsätze erwirtschaftet habe und somit auch eine vertretbare Rechtsansicht vorliege, liege maximal ein fahrlässiges Verhalten vor, sodass mit 31.12.2019 sämtliche, dem Haftungsbescheid zugrundeliegenden Beträge verjährt gewesen seien und sohin der Beschwerde Folge zu geben und der Bescheid ersatzlos auszuheben sei.

Eine Kopie der ao Revision an den VwGH wurde der Beschwerde angeschlossen.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 2. März 2020 wurde die Beschwerde vom 11. Februar 2020 als unbegründet abgewiesen und wie folgt ausgeführt: Durch den Beschwerdeführer seinen Zug-um-Zug-Geschäfte eingeräumt worden. Diese hätten dazu geführt, dass es außer dem Finanzamt keinen Insolvenzgläubiger gegeben hätte. Aus diesem Umstand werde die Ungleichbehandlung der Gläubiger abgeleitet. Mangels Bekanntgabe der im Haftungszeitraum tatsächlich zur Verfügung stehenden liquiden Mittel seien die offenen Abgaben ungekürzt als Haftungsbetrag vorgeschrieben worden.

Mit dem Vorbringen, nicht die Primärschuldnerin sondern der Beschwerdeführer selbst bzw. seine tschechische Firma seien das richtige Zurechnungssubjekt, werde die Verantwortung im Beschwerdeverfahren betreffend Abgabenfestsetzung wiederholt. Die diesbezügliche ao Revision sei vom Verwaltungsgerichtshof zwischenzeitig zurückgewiesen worden. Somit bestehe kein Anlass, hinsichtlich der Zurechnung der Einnahmen abweichende Feststellungen zu treffen. Aus diesem Titel könne es daher zu keiner Reduktion des Haftungsbescheides kommen.

Die Primärschuldnerin sei im Haftungszeitraum unbestritten geschäftlich tätig gewesen. Die daraus resultierenden Verpflichtungen seien von der Primärschuldnerin offenbar immer erfüllt worden. Gegenüber der Finanzverwaltung sei dies nicht der Fall gewesen. Es liege daher eine Ungleichbehandlung vor, die auch das von § 9 BAO geforderte Verschulden indizieren würde. Die Übernahme der steuerlichen Agenden durch eine andere vertrauenswürdige Person, die das Verschulden des Beschwerdeführers zu relativieren ebenfalls geeignet wäre, sei nicht dargetan worden. Vielmehr würde der Beschwerdeführer ausdrücklich die Leitung der Primärschuldnerin auch für den Zeitraum in Anspruch nehmen, in dem seine Schwester im Firmenbuch als Geschäftsführerin aufscheinen würde.

In Zusammenhang mit der vom Beschwerdeführer eingewandten Verjährung wurde darauf hingewiesen, dass ein Haftungsbescheid keine Abgabenfestsetzung darstelle sondern eine Maßnahme der Abgabeneinhebung sei. Dafür würden die Vorschriften der Einhebungsverjährung (§ 238 BAO) gelten. Wenn die Einhebungsverjährung beim Primärschuldner noch nicht eingetreten sei, könne ein Haftungsbescheid erlassen werden. Beginn der Einhebungsverjährung sei nach den Abgabenverrechnungsdaten der 6.12.2012, da die Abgabenfestsetzungen, die Gegenstand dieser Haftung seien, und ein Sicherstellungsauftrag am 6.11.2012 zugestellt worden seien. Von diesem Zeitpunkt an bis zur Insolvenzeröffnung am 28.5.2015 seien zahlreiche Vollstreckungsmaßnahmen durchgeführt worden, welche die Verjährungsfrist unterbrochen hätten. Im Insolvenzverfahren verdränge § 9 IO als speziellere Regel den § 238 BAO bis zur rechtskräftigen Aufhebung des Insolvenzverfahrens. Die Anmeldung der Forderungen am 2.7.2015 habe die Vollstreckungsverjährung bis zur Aufhebung des Insolvenzverfahrens am 24.3.2016 unterbrochen. Seitdem habe es keine Vollstreckungshandlungen mehr gegeben, es seien aber auch die fünf Jahre noch nicht abgelaufen. Der Einwand der (Vollstreckungs)verjährung treffe daher nicht zu.

Mit Schriftsatz vom 10. März 2020 wurde durch den rechtlichen Vertreter des Beschwerdeführers die Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht und die Anberaumung einer mündlichen Verhandlung beantragt. Das Finanzamt habe sich nicht mit der Frage auseinandergesetzt, ob fahrlässige oder vorsätzliche Tatbegehung des Beschwerdeführers vorliege. Wenn nämlich eine vertretbare Rechtsansicht vorliege, so liege ein fahrlässiges Verhalten vor und werde daher der Beschwerde Folge zu geben sein, weil sämtliche Beträge verjährt seien. Eine Unterbrechung der Verjährung würde nur gegenüber der Primärschuldnerin zutreffen, nicht aber im Verhältnis zum Beschwerdeführer. Da es sich bei den haftungsgegenständlichen Abgaben um solche aus einer Betriebsprüfung handeln würde, würde der Beschwerde gemäß § 212a BAO die aufschiebende Wirkung zukommen. Das Finanzamt hätte gegen die Primärschuldnerin schon einen Insolvenzantrag gestellt, als diese Beträge noch nicht fällig gewesen seien. Dieser Insolvenzantrag sei abgewiesen worden. Das Finanzamt habe es verabsäumt, seit diesem Zeitpunkt einen Haftungsbescheid gegen den Beschwerdeführer zu erlassen. Nachdem gegen den Beschwerdeführer nie ein Verfahren hinsichtlich dieser nunmehr verfahrensgegenständlichen Beträge anhängig gewesen sei, liege daher auch keine Unterbrechung der Verjährung vor. Das Bundesfinanzgericht werde daher zu beurteilen haben, ob fahrlässiges oder vorsätzliches Verhalten vorliege und basierend darauf zu entscheiden haben, ob Verjährung vorliege oder nicht.

Mit Schreiben vom 30. März 2020 legte das Finanzamt die Beschwerdesache dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor und beantragte mit Verweis auf die Beschwerde vorentscheidung deren Abweisung..

Mit Schreiben vom 20. August 2021 zog der steuerliche Vertreter den Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurück.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Soweit für das gegenständliche Verfahren relevant wird folgender Sachverhalt als erwiesen angenommen:

Die Primärschuldnerin ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung. Sie wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 8. Juni 2004 gegründet und am 31. Juli 2004 als *****A*** GmbH** in das Firmenbuch eingetragen. Der Sitz war damals in *****Sitz1*****. Am 18. Mai 2007 langte der Antrag auf Sitzverlegung nach *****Sitz2***** und Umbenennung in *****Name2*** GmbH** ein. Es folgte eine weitere Umbenennung in *****PS*** GmbH** und weitere Sitzverlegungen nach *****Sitz3*****, *****Sitz4***** und *****Sitz5*****.

Von der Gründung bis 22. Mai 2007 war *****GF***** Geschäftsführer, in der Folge bis 3. April 2013 *****GF1*****. Während der Geschäftsführertätigkeit von *****GF1***** fungierte der Beschwerdeführer als faktischer Geschäftsführer. Ab 9. April 2013 war der Beschwerdeführer,

geboren am 19.12.1966, als alleiniger Geschäftsführer der Primärschuldnerin im Firmenbuch eingetragen. Gleichzeitig wurde die ***Name2*** spol.s.r.o. als Gesellschafterin mit einer Einlage von 35.000 € im Firmenbuch eingetragen.

Im Rahmen einer Außenprüfung wurden bei der Primärschuldnerin Umsatzsteuer, Kapitalertragsteuer, Körperschaftsteuer und die Kammerumlage für den Zeitraum 2008 bis 2010 geprüft. In den Beilagen zum Betriebsprüfungsbericht vom 16.12.2012 wurden folgende Textziffern festgehalten:

- Tz 1 Rechts- und Beratungskosten – Kto 7610

Die Honorarnote eines Rechtsanwaltes wurde im Jahr 2007 als betrieblicher Aufwand verbucht, obwohl sie das Konkursverfahren des Vaters des Geschäftsführers bzw. jetzigen Beschwerdeführers im Jahr 2007 betraf. Es ergebe sich eine Gewinnerhöhung laut Betriebsprüfung (BP) iHv 6.174,00 EUR (vA laut BP 6.174,00 EUR).

- Tz 2 Einsatz – Kto 5160 und Kto 5320

Aufgrund von Kontrollmaterial sei der Wareneinkauf überprüft worden. Die Überprüfung habe ergeben, dass rund 40% des getätigten Wareneinkaufs bisher nicht in der Buchhaltung erfasst worden seien. Daraus ergebe sich eine Gewinnminderung laut BP iHv 34.389,26 EUR (VSt laut BP: 6.877,85 EUR).

- Tz 3 Fremdleistungen – Kto 5510

Auf dem Fremdleistungskonto seien unter anderem Aufwendungen für Dienstleistungen der tschechischen Firma ***Name2*** s.r.o. verbucht worden. Seitens der BP wurde festgestellt, dass das Rechnungslayout mit der österreichischen Firma ***Firma2*** GmbH (im gegenständlichen Verfahren Primärschuldnerin) ident sei. Weiters sei im Rahmen der Niederschrift vom 13.6.2012 mit Herrn ***Bf1*** (Bruder der Gesellschafter-Geschäftsführerin Mag. ***GF1*** und Beschwerdeführer im gegenständlichen Verfahren) Folgendes festgehalten worden: Der Inhalt der gestellten Rechnungen betreffe pauschale Regiestunden (Dienstleistungsrechnungen). Schriftliche Aufzeichnungen/Aufträge dazu gäbe es nicht. Die pauschalen Beträge seien anhand von Stundenmitschriften (Schmierzettel) errechnet worden – vorgelegt werden könnten diese jedoch nicht, da sie nicht mehr vorhanden seien. Die Zahlungen der Dienstleistungen seien in bar erfolgt und laut Angabe von ihm auf das Firmenkonto (Bank) der tschechischen Firma einbezahlt worden. Die tschechische Firma sei gegründet worden, um eine eigene Firma zu besitzen und im tschechischen Raum Fuß zu fassen. Dienstnehmer seien laut Angabe keine beschäftigt.

Im Zuge des Prüfungsverfahrens sei hervorgekommen, dass Fremdleistungen nie auf das Konto der Bank einbezahlt worden seien. Im Rahmen der Schlussbesprechung sei seitens Herrn ***Bf1*** angegeben worden, dass das Bargeld für den Wareneinkauf für die tschechische Firma verwendet worden sei. Nachweise in Form von Belegen konnten bis dato keine erbracht werden. Laut Ansicht der BP handle es sich um eine verdeckte Gewinnausschüttung an eine der Gesellschaft nahestehende Person. Es gibt keinerlei Aufzeichnungen (Fremdvergleich). Daraus ergebe sich laut BP eine Gewinnerhöhung im Jahr 2010 iHv 85.800,00 (vA laut BP

85.800,00) und im Jahr 2011 iHv 34.500,00 (vA laut BP 34.500,00).

- Tz 4 Erlöse – Verdacht der vorsätzlichen Abgabenhinterziehung

Die Gesellschafter-Geschäftsführerin (100%) der ***Name2*** GmbH sei Frau Mag.

GF1. Aus der Befragung gehe hervor, dass das Unternehmen jedoch von Herrn ***Bf1*** geführt werde. Herr ***Bf1*** hätte angegeben, dass er aufgrund eines offenen Konkursverfahrens keine Firma eröffnen konnte. Er handle als faktischer Geschäftsführer oder auch „De-facto-Geschäftsführer“.

Im Rahmen der Erlösüberprüfung seien die Subleistungen kontrolliert worden. Seitens der BP seien einige Leistungsempfänger kontaktiert und Rechnungen angefordert worden, mit dem Ergebnis, dass Rechnungen im Namen der GmbH ausgestellt worden seien, jedoch die Bankverbindungen nicht mit den Bankkonten der Bilanz übereinstimmten würden.

Unter den angeforderten Rechnungen seien auch Rechnungen dabei gewesen, deren Aussteller eine gewisse „***Firma3*** GmbH“ gewesen sei. Die Rechnungsadresse und das Layout seien ident mit der ***Name2*** GmbH. Bei einigen dieser Rechnungen sei auch die UID-Nummer der ***Name2*** GmbH angegeben worden. Laut Angabe von Herrn ***Bf1*** hätte die „***Name2***“ ursprünglich „***Firma3***“ heißen sollen, er konnte jedoch nicht erklären, wie diese Rechnungen zustande gekommen sind. Seitens der BP werde angemerkt, dass die „***Name2***“ im Mai 2007 gegründet worden sei und bis ins Jahr 2012 von der nicht existenten „***Firma3***“ Rechnungen gestellt worden seien. Es seien Ausgangsrechnungen der fiktiven „***Firma3*** GmbH“ unter missbräuchlicher Verwendung der UID der ***Name2*** GmbH ausgestellt worden.

Des weiteren hätte sich unter den Rechnungen eine Rechnung ausgestellt von der „***Name2*** GmbH“ mit einer tschechischen Adresse und CZ-UID sowie die Daten eines österreichischen Bankkontos befunden. Die tschechische Adresse sei ident mit der der „***Name2*** s.r.o“. Es seien Erkundigungen über diese tschechische Firma eingezogen worden mit dem Fazit, dass diese im tschechischen Firmenbuch eingetragen und der alleinige Gesellschafter dieser Firma Herr ***Bf1*** sei. Laut Auskunft von Herrn ***Bf1*** sei bisher noch keine Bilanz für diese Firma erstellt worden. Daraus folgerte die BP, dass die Gründung einer tschechischen s.r.o mit österreichischem Bankkonto erfolgt sei, um die Schwarzumsätze der österreichischen GmbH „auszugliedern“.

Von der BP wurden die Bankkonten angefordert. Die Auszüge seien lückenlos übermittelt worden. Die Zahlungseingänge auf diesen Konten seien bis dato, obwohl der Rechnungssteller die ***Name2*** GmbH sei, NICHT erklärt worden. Es handle sich um „Schwarzumsätze“. Zu den gestellten Rechnungen sei zu sagen, dass es kein einheitliches Abrechnungsschema (unterschiedliche Rechnungsstellung) der Teil- bzw Schlussrechnungen gäbe (zB Vermerk „Zahlbar abzüglich 3% Skonto und 1 Teilrechnung“).

- Tz 5 Kapitalertragsteuer

Da die BP nicht feststellen konnte, dass die Erlöse für die Schwarzumsätze noch in der GmbH vorhanden seien, sei davon auszugehen, dass sie an die einzige Gesellschafterin ausgeschüttet worden seien, was den Tatbestand der verdeckten Ausschüttung im Sinne des § 8 KStG erfülle.

Unter Zugrundelegung dieser Feststellungen setzte das Finanzamt nach Abschluss der Betriebsprüfung und der Nachschau mit den Bescheiden vom 29.10.2012 die Umsatzsteuer 2008 bis 2010, die Körperschaftsteuer 2008 bis 2010 und die Festsetzung der Umsatzsteuer 07/2012 sowie mit Bescheiden vom 22.10.2012 und 2.11.2012 die Umsatzsteuer 2011 und die Körperschaftsteuer 2011 sowie mit Haftungsbescheid die Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 2008 bis 2011 vom 17.10.2012 fest.

Am 21.12.2012 langte die Beschwerde gegen die Bescheide als Folge der Betriebsprüfung ein. Im Wesentlichen wurde vorgebracht, dass ***Bf1*** über alle Vermögensgegenstände, welche mit dem Betrieb im Zusammenhang zu bringen sind, verfügt habe. Es sei daher im Sinne des § 21 Abs. 1 BAO nicht die äußere Erscheinungsform sondern der wahre wirtschaftliche Gehalt maßgebend. Seit Bestehen des Unternehmens seien der Gesellschaft mit beschränkter Haftung niemals Vermögen und vermögenswerte Vorteile zuzurechnen. De facto sei ***Bf1*** von Anfang an der Eigentümer des Unternehmens gewesen. Ihm seien sämtliche Sachverhalte, die den Tatbestand einer Besteuerung erfüllen würden, zuzurechnen. Eine Inanspruchnahme der Gesellschaft m.b.H. aus dem Sicherstellungsauftrag vom 18.10.2012 erscheine im Lichte der obigen Ausführungen nicht gerechtfertigt. Auch die seitens der Betriebsprüfung festgestellte Ausschüttung an die einzige Gesellschafterin der GmbH habe nie stattgefunden. Es werde um vollinhaltliche Stattgabe des Berufungsbegehrens ersucht.

In weiterer Folge wurden in der Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes vom 03.04.2019, RV/5100854/2013, die Feststellungen der Betriebsprüfung wie folgt rechtlich beurteilt:

„Die Beschwerdeührerin ist eine GmbH, der eigene Rechtspersönlichkeit zukommt.

*Das Finanzamt geht von der Zurechnung an die Beschwerdeführerin aus; der steuerliche Vertreter von der Zurechnung an ***Bf1*** und an die tschechische ***Name2*** s.r.o., ohne jedoch Beweise vorzulegen.*

*Dass ***Bf1*** über die Geschäftsanteile der Bfin wie ein Eigentümer verfügen konnte, wurde durch nichts bewiesen. ***Bf1*** wurde von der belangten Behörde als "faktischer Geschäftsführer" angesehen. Gegenständlich handelt es sich bloß um die Einflussnahme auf die Gestaltung eines Wirtschaftsgutes. Dass die Einflussnahme des ***Bf1*** auf die Bfin so stark war bzw so weitreichend war, dass vom wirtschaftlichen Eigentum des ***Bf1*** auszugehen ist, ergibt sich aus dem Vorbringen und den Unterlagen der Bfin nicht. ***Bf1*** ist nicht "unbeschränkt, unbefristet und unwiderruflich" ermächtigt, alle Gesellschaftsrechte (zB. Verkauf des Geschäftsanteils, Ausübung des Stimmrechtes, Empfang ausgeschütteter Gewinne oder sonstiger Geldeswerte) wahrzunehmen und auch über die Gesellschaftsanteile - etwa durch Abtretung an dritte Personen - zu verfügen. Aus den vorliegenden Abtretungsverträge vom 11.5.2007, Generalversammlungsbeschluss vom 11.5.2007, dem Gesellschaftsvertrag und den Eintragungen im Firmenbuch ergibt sich diesbezüglich nichts Erhellendes. Auch aus den niederschriftlichen Aussagen der ***GF1*** und des ***Bf1*** ist diesbezüglich nichts zu entnehmen. Es liegt auch keine Vereinbarung mit der im Firmenbuch aufscheinenden Gesellschafterin und Geschäftsführerin vor, aus der hervorgeht, dass ***Bf1*** wirtschaftlich*

als Anteilsinhaber anzusehen ist. Konkrete Hinweise bzw Anhaltspunkte gibt es in diese Richtung nicht.

*Auch wenn dem ***Bf1*** als faktischer Geschäftsführer eine "bestimmende Rolle" in der Bfin zukommt, so ergibt sich daraus nicht, dass die Wertsteigerungen bzw die Wertminderungen von ***Bf1*** zu tragen sind. Gibt die Bfin im Schreiben vom 24.10.2018 selbst an, dass " die GmbH (Bfin) im geprüften Zeitraum nur als Mittel zum Zweck herangezogen wurde bzw. die rechtliche Existenz der Gesellschaft nicht in Zweifel gezogen wurde". Demnach hatte es ***Bf1*** im Sinne des § 24 Abs 1 lit d BAO nicht in der Hand, über die Gesellschaftsanteile die Herrschaft gleich einem Eigentümer auszuüben.*

*Auf die Ausführungen im rechtskräftigen Erkenntnis 27.7.2016, RV/5101656/2014 wird verwiesen, wo im Wesentlichen zusammengefasst festgestellt ist, dass "die tatsächliche, nach außen in Erscheinung tretende Gestaltung der Dinge maßgeblich ist . Nach den unbestrittenen Feststellungen der Betriebsprüfung ist nicht ***Bf1***, sondern die Bf. nach außen in Erscheinung getreten. ***Bf1*** war bloß faktischer Geschäftsführer".*

*Dem hat die Bfin nichts entgegengesetzt . Es wurde weder vorgebracht noch nachgewiesen, dass entsprechende Abmachungen zwischen der Bfin und ***Bf1*** bestanden hätten, die die Abtretung der Einkünfte an ***Bf1*** geregelt hätten.*

****Bf1*** war im beschwerdegegenständlichen Zeitraum auch als Arbeitnehmer bei der Bfin tätig. Laut den Aussagen der ***GF1*** und seiner eigenen Aussage hat er als Machthaber bzw "de facto Geschäftsführer" die Geschäfte geführt bzw die Entscheidungen für die Bfin getroffen. Unstrittig ist, dass er als Arbeitnehmer die Aufträge für die Bfin an Land gezogen und für die Abwicklung gesorgt hat. Die Ausgangsrechnungen wurden von ***Bf1*** ausgefertigt. Er war für das gesamte Zahlungswesen wie Überweisungen und Barzahlungen zuständig.*

****Bf1*** ist das Herz und die Seele des Unternehmens gewesen. Die Gesellschafter Geschäftsführerin ***GF1*** hat die faktische Betriebsführung durch ***Bf1*** geduldet, bzw. hat sich - bis auf wenige Ausnahmen - nicht in die laufende Geschäftsgebarung eingeschaltet. Sie gibt nämlich selbst an, dass sie ***Bf1*** - ihrem Bruder (und Arbeitnehmer) - vertraut habe.*

*Im gesamten Verfahren wurde von seiten der Bfin nicht nachgewiesen, dass ***Bf1*** nicht für die Bfin sondern die Geschäfte bzw. Leistungen in seinem eigenen Risikobereich getätigt hat. ***Bf1*** hatte die Rechtsmacht, im Namen der Bfin zu handeln und sie aus den beschwerdegegenständlichen Rechnungen zu berechtigen und zu verpflichten. Dass ***Bf1*** tatsächlich die Leistungen als Einzelunternehmer in seinem Risikobereich getätigt hat, wurde durch nichts bestätigt.*

*Die Geschäftsführerin hat die Betriebsführung durch ***Bf1*** so hingenommen und dadurch den Anschein der Vertretungsmacht des ***Bf1*** hervorgerufen.*

*Hätte die Geschäftsführerin ***Bf1*** nicht mehr vertraut bzw hätte sie ein ernsthaftes Interesse an einer Beschränkung der Vertretungsmacht des ***Bf1*** gehabt, so wäre es an ihr gelegen, für eine wirksame Durchsetzung dieser Beschränkung zu sorgen, indem sie diesem Umstand nach außen kundgetan hätte. Dass die Vertretungsmacht ***Bf1*** von der*

Geschäftsführerin unterbunden wurde, ergibt sich aus den Akteninhalt nicht.

*Aufgrund des äußeren Anscheins über mehrere Jahre war ***Bf1*** in der Lage, im Namen der Bfin Aufträge zu akquirieren, Verträge zu schließen und diese dadurch zu berechtigen und zu verpflichten. Letztlich ist es ein Versäumnis der Geschäftsführerin und liegt daher auch in ihrer Verantwortung, ***Bf1*** bei der Abwicklung der Geschäfte für die Bfin nicht genauer kontrolliert zu haben. An der Zurechnung zur Bfin der von ***Bf1*** ausgestellten Rechnungen bzw der bewirkten Leistungen/Umsätze, die auf die Konten der VKB, VB und der Raika eingingen, vermag dieses Versäumnis jedenfalls nichts zu ändern.*

*Die Ausstellung der Rechnungen durch ***Bf1*** ua im Namen der Bfin, der nicht existenten ***Firma3*** GmbH und der tschechischen spol s.r.o, die aufgrund des Rechnungslayouts mit den Rechnungen der Bfin ident sind, und diese ua die Geschäftsadresse, Fax, Telefonnummer und e-mail Adresse bzw auch teilweise die UID Nummer der Bfin aufweisen sowie die Akquirierung von Aufträge im Namen der Bfin bzw die Einteilung der Arbeitnehmer bzw die Leistungszukäufe von Subfirmen für die Bfin sowie auch die Barzahlungen und Überweisungen auf das Konto der Raika und das Umleiten der Leistungsentgelte auf die Konten der VKB und VB mit dem Hinweis "Verwendungszweck W", fügen sich zu einem Bild zusammen, welches die Annahme rechtfertigt, dass die tatsächliche Besorgung der Geschäfte für die Bfin in den Händen des ***Bf1*** lagen.*

*Der Bfin sind jene Leistungen zurechnen, die ***Bf1*** aufgrund der im Arbeitsbogen liegenden Rechnungen ausgeführt und fakturiert hat. Der Umstand, dass sich ***Bf1*** im Zeitraum 2008 bis 2012 die in Rechnung gestellten Beträge zugeeignet hat bzw auf die drei Konten umgeleitet hat, bedeutet nicht, dass er deshalb die Leistungen in der eigenen Risikosphäre bzw. in der Risikosphäre der ***Name2*** spol s.r.o, wo er ab März 2010 der geschäftsführende Gesellschafter gewesen ist, erbracht hat.*

*Den Ausführungen der belangten Behörde, dass ***Bf1*** nicht als Einzelunternehmer nach außen aufgetreten ist bzw die Geschäfte als Einzelunternehmer in seiner Risikosphäre erbracht hat, hat der steuerliche Vertreter der Bfin nichts entgegengesetzt. Beweise wurden nicht vorgelegt.*

*Dass ab März 2010 die ***Name2*** spol s.r.o in Budweis tätig und ***Bf1*** der Gesellschafter Geschäftsführer gewesen ist, war bekannt. Daraus kann aber nicht abgeleitet werden, dass jede von ihm gesetzte Handlung eine solche im Rahmen und in der Risikosphäre der ***Name2*** spol s.r.o gewesen ist, und dass die Leistungsentgelte, die auf das Konto der Raika eingegangen sind, tatsächlich der spol s.r.o zuzurechnen sind. Auch diesbezüglich ist die Bfin Nachweise schuldig geblieben.“.....*

*„Dass die Umsätze auf dem Raika Konto nicht mit der Bfin in Zusammenhang stehen wurde durch nichts aufgezeigt. Die Aussagen ***Bf1*** vom 13.6.2012 bzw 27.9.2012 sind deshalb nicht Erfolg versprechend, weil sie widersprüchlich und sehr ungenau sind, da im gesamten Verfahren keine Leistungs- und Stundenachweise der Arbeitnehmer, bzw der Subfirmen zum Nachweis der Fremdleistungen bzw keine Aufzeichnungen über die tatsächlich durchgeführten Baustellen bzw Leistungsbeziehungen von Bf vorgelegt wurden. Einerseits wurde von Bf*

vorgebracht "Außer der ***Name2*** GmbH gibt es keine anderen Geschäftspartner der tschechischen Firma und andererseits wurde ausgesagt, dass die Ausgangsrechnungen lautend auf ***1*** ab Mitte 2010 von der s.r.o gestellt" wurden. Nachweise wie die der Rechnungen zugrundeliegenden Vereinbarungen, Verträge und Aufzeichnungen wurden nicht vorgelegt. Dass die Leistungserbringung tatsächlich durch die tschechische s.r.o in ihrer Risikosphäre erfolgte konnte somit durchs nichts bestätigt werden. Auch nicht, dass die Umsätze auf dem Raika Konto mit der Leistungserbringung der tschechischen spol s.r.o in Österreich zusammenhingen.

Aufgrund seiner Eigenschaft als Geschäftsführer und Gesellschafter der spol s.r.o. einerseits und der in seiner Eigenschaft als Arbeitnehmer und faktischer Geschäftsführer der Bfin, die Geschäfte der Bfin zu besorgen andererseits, hatte es ***Bf1*** in der Hand, Geschäfte über bzw für die s.r.o abzuschließen oder die Bfin mit der Durchführung von diesen Geschäfte zu betrauen bzw. Leistungsentgelte der Bfin umzuleiten.

Dadurch, dass die vorliegenden Rechnungen in ihrem Layout ident sind (siehe Feststellungen der BP), alle von der gleichen Person - nämlich ***Bf1*** - ausgestellt wurden, und vom steuerlichen Vertreter der Bfin diesbezüglich nichts Gegenteiliges vorgebracht wurde bzw nicht einmal überzeugend dargelegt und aufgezeigt wurde, dass die Leistungserbringung tatsächlich nicht in der Risikosphäre der Bfin erfolgte, ist davon auszugehen, dass die Gewinn- und Umsatzschätzungen der Bfin zuzurechnen sind.“...

„Die Bfin muss sich daher jene Leistungen zurechnen lassen, die ***Bf1*** in den Jahren 2008 bis 2012 für die Bfin ausgeführt bzw fakturiert hat. Der Umstand, dass ***Bf1*** sich den Großteil der in Rechnung gestellten Beträge durch Überweisungen bzw Bareinzahlungen auf seine Konten, wo er Verfügungsberechtigter ist, zugeeignet hat, bedeutet nicht, dass er diese als eigener Unternehmer erbracht hat.

Aus den dargelegten Gründen erfolgte die Zurechnung der Umsätze an die Bfin zu Recht.“

Die gegen das Erkenntnis vom 03.04.2019, RV/5100854/2013, eingebrachte ao Revision wurde mit Beschluss des Verwaltungsgerichtshofes vom 23.01.2020 zurückgewiesen.

Mit Beschluss des Handelsgerichtes ***Sitz5*** vom 28. Mai 2015 wurde über das Vermögen der Primärschuldnerin das Konkursverfahren eröffnet und die Gesellschaft aufgelöst.

Mit Beschluss des Handelsgerichtes ***Sitz5*** vom 24. März 2016 wurde der Konkurs mangels Kostendeckung aufgehoben.

Mit Generalversammlungsbeschluss vom 17. Mai 2016 wurde die Fortsetzung der Gesellschaft beschlossen.

Mit Haftungsbescheid vom 16. Jänner 2020 machte das Finanzamt gemäß der §§ 9 und 9a iVm §§ 80 ff BAO die Haftung für aushaftende Abgabenschuldigkeiten der Primärschuldnerin in Höhe von 569.614,61 € gegenüber dem Beschwerdeführer geltend. Der Haftungsbetrag schlüsselt sich wie folgt auf:

Abgabenart	Zeitraum	Fälligkeit	Betrag in Euro
Umsatzsteuer	2008	16.02.2009	57.554,91
Umsatzsteuer	2009	15.02.2010	51.845,55
Umsatzsteuer	2010	15.02.2011	61.495,62
Umsatzsteuer	2011	15.02.2012	105.133,87
Umsatzsteuer	07/2012	17.09.2012	28.815,40
Kapitalertragsteuer	2008	29.10.2012	33.330,00
Kapitalertragsteuer	2009	29.10.2012	33.330,00
Kapitalertragsteuer	2010	29.10.2012	67.317,93
Kapitalertragsteuer	2011	29.10.2012	71.492,85
Körperschaftsteuer	2009	06.12.2012	2.917,72
Körperschaftsteuer	2010	06.12.2012	34.812,00
Körperschaftsteuer	2011	30.11.2012	18.111,50
Körperschaftsteuer	20011	10.12.2012	3.457,26
Summe			569.614,61

Die Haftungssumme haftet am Abgabekonto der Primärschuldnerin zur Gänze unberichtigt aus.

Das Finanzamt ist der einzige Gläubiger der Beschwerdeführerin, alle anderen Gläubiger wurden stets Zug-um-Zug befriedigt.

2. Beweiswürdigung

Der entscheidungsrelevante Sachverhalt ergibt sich aus den Parteivorbringen, den vorgelegten Unterlagen, der Einsichtnahme in das elektronische Abgabensinformationssystem und aus dem rechtskräftigen Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 03.04.2019, RV/5100854/2013.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I.

Die in den Abgabenvorschriften geregelten persönlichen Haftungen werden durch Erlassung von Haftungsbescheiden geltend gemacht. In diesen ist der Haftungspflichtige unter Hinweis auf die gesetzliche Vorschrift, die seine Haftungspflicht begründet, aufzufordern, die Abgabenschuld, für die er haftet, binnen einer Frist von einem Monat zu entrichten.

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 § 9a Abs. 1 BAO haben Personen, soweit sie auf die Erfüllung der Pflichten der Abgabepflichtigen und der in den §§ 80 ff bezeichneten Vertreter tatsächlich Einfluss nehmen, diesen Einfluss dahingehend auszuüben, dass diese Pflichten erfüllt werden. Gemäß Absatz 2 haften diese Personen für Abgaben insoweit, als die Abgaben infolge ihrer Einflussnahme nicht eingebracht werden können.

Nach § 80 Abs 1 BAO haben die zur Vertretung juristischer Personen berufenen Personen und die gesetzlichen Vertreter natürlicher Personen alle Pflichten zu erfüllen, die den von ihnen Vertretenen obliegen, und sind befugt, die diesen zustehenden Rechte wahrzunehmen. Sie haben insbesondere dafür zu sorgen, dass die Abgaben aus den Mitteln, die sie verwalten, entrichtet werden.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes setzt die Geltendmachung der Haftung nach § 9 BAO voraus, dass eine uneinbringliche Abgabeforderung gegen den Vertretenen besteht, die als haftungspflichtige in Frage kommende Person zum Personenkreis des §§ 80 ff BAO gehört, eine schuldhafte Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten des Vertreters vorliegt und die Pflichtverletzung für die Uneinbringlichkeit ursächlich war.

3.1.1. Zur Vertreterhaftung

Unstrittig ist, dass der Beschwerdeführer während der Geschäftsführertätigkeit von seiner Schwester ***GF1*** ab 11. Mai 2007 als faktischer Geschäftsführer der ***PS*** GmbH fungierte und ab 3. April 2013 bis zur Eröffnung des Konkursverfahrens am 28. Mai 2015 deren Geschäftsführer war.

Die Haftung nach § 9 BAO stellt nicht die Haftung für einen Schaden dar, welcher dem Abgabengläubiger bei Gesamtbetrachtung der Abgabenschulden mehrerer Abgabenschuldner entstanden ist, sondern der Tatbestand des § 9 BAO stellt darauf ab, dass Abgabenschulden

eines Abgabepflichtigen nicht eingebracht werden können. Als Geschäftsführer der Primärschuldnerin war der Beschwerdeführer ihr Vertreter (von 3. April 2013 bis 28. Mai 2015).

Auch die Haftung nach § 9a Abs. 1 BAO ist eine Ausfallhaftung, zumal sie nur insoweit besteht, als die Abgaben infolge der Einflussnahme nicht eingebracht werden können.

Mit § 9a BAO wird der Personenkreis, den die Ausfallhaftung des § 9 BAO trifft, nach dem Vorbild des § 6a Abs. 2 und 3 KommStG auf Personen erweitert, die entweder faktische Geschäftsführer sind (somit de facto an Stelle des Vertreters die abgabenrechtlichen Pflichten des Vertretenen erfüllen bzw. verletzen) oder die den Vertreter dahingehend beeinflussen, dass abgabenrechtliche Pflichten durch den Vertreter verletzt werden (vgl. Fischerlehner in Fischerlehner/Brennsteiner, Abgabenverfahren I³, § 9a, Rz 1).

Eine Rückwirkung auf Pflichtverletzungen faktischer Machthaber vor dem 1. Jänner 2013 (vgl. § 323 Abs. 33) ist mangels gesetzlicher Normierung von Pflichten von § 9a nicht erfasst (vgl. Fischerlehner in Fischerlehner/Brennsteiner, Abgabenverfahren I³, § 9a, Rz 5).

Die abgabenrechtliche Verantwortlichkeit des Beschwerdeführers als faktischer Geschäftsführer bzw. als Geschäftsführer der ****PS** GmbH reicht daher grundsätzlich über den Zeitraum von 1. Jänner 2013 bis 28. Mai 2015.

Die Verantwortung als Geschäftsführer einer Gesellschaft beginnt aber nicht erst mit der Begründung der Vertretungsfunktion, weil der Geschäftsführer auch verpflichtet ist, bis dahin angesammelte Abgabenrückstände zu begleichen (VwGH 16.9.2003, 2000/14/0162).

Es kommt nicht darauf an, dass der die Steuerpflicht der Gesellschaft auslösende Sachverhalt vor der Übernahme der Geschäftsführertätigkeit verwirklicht worden ist, weil die Pflicht der Gesellschaft zur Abgabentrichtung erst mit deren Abstattung endet und die Gesellschaft verpflichtet bleibt, Abgabenschuldigkeiten, mit deren Abfuhr oder Einzahlung sie in Rückstand geraten ist, zu erfüllen (VwGH 27.2.2008, 2005/13/0094).

Die Haftung besteht nicht nur für Abgaben, deren Zahlungstermin in die Zeit der Vertretertätigkeit fällt. Sie besteht auch für die noch offenen Abgabenschuldigkeiten aus davorliegenden Zeiträumen, weil die Pflicht zur Entrichtung von Abgabenschuldigkeiten erst mit deren Abstattung endet (VwGH 7.12.2000, 2000/16/0601).

Die zitierte Judikatur der Verwaltungsgerichtshofes gilt gegenständlich umso mehr, als der Beschwerdeführer bereits ab 11. Mai 2007 - also lange vor Fälligkeit der ersten haftungsgegenständlichen Abgabe - als faktischer Geschäftsführer der Beschwerdeführerin tätig war. Daher wurde die Haftung für sämtliche haftungsgegenständlichen Abgaben zu Recht geltend gemacht.

3.1.2. aushaftende Abgabenschuldigkeiten gegenüber der Primärschuldnerin

Gegenständlich bestreitet der Beschwerdeführer nicht seine Stellung als abgabenrechtlicher verantwortlicher Vertreter der Primärschuldnerin sondern viel mehr den Bestand einer Abgabenschuld der Primärschuldnerin.

In diesem Zusammenhang ist einerseits darauf zu verweisen, dass die Frage, ob und in welcher Höhe ein Abgabensanspruch objektiv gegeben ist, als Vorfrage im Haftungsverfahren nur dann zu beantworten ist, wenn kein Bindungswirkung auslösender Abgabenbescheid vorangegangen ist. Geht der Entscheidung über die Heranziehung zur Haftung aber kein Abgabenbescheid voran, so gibt es eine solche Bindung nicht (VwGH vom 28.2.2014, 2012/16/0050; Fischerlehner, Abgabenverfahren², § 248 Anm 3 Satz 1 und 2). In seinem Erkenntnis vom 28.5.2019, Ra 2019/15/0032, hat der Verwaltungsgerichtshof Folgendes ausgesprochen: *"Geht einem Haftungsbescheid ein Abgabenbescheid voran, so ist die Behörde daran gebunden und hat sich in der Entscheidung über die Heranziehung zur Haftung grundsätzlich an diesen Abgabenbescheid zu halten."*

Über die haftungsgegenständlichen Abgabenverbindlichkeiten gegenüber der Primärschuldnerin wurde mit Beschwerdeentscheidung des Bundesfinanzgerichtes vom 3.4.2019, RV/5100854/2013, rechtskräftig entschieden. Das Gericht ist im gegenständlichen Verfahren daher an diese Entscheidung gebunden und hat sich an diese Abgabenbescheide zu halten.

Andererseits vertritt der Beschwerdeführer die Ansicht, da gegen ihn nie ein Verfahren hinsichtlich der nunmehr haftungsgegenständlichen Beträge anhängig gewesen sei, würden (ihm gegenüber) keine Unterbrechungshandlungen vorliegen.

Gemäß § 238 Abs. 1 BAO verjährt das Recht eine fällige Abgabe einzuheben und zwangsweise einzubringen, binnen fünf Jahren nach Ablauf des Kalenderjahres, in welchem die Abgabe fällig geworden ist, keinesfalls jedoch früher als das Recht zur Festsetzung der Abgabe. § 209a gilt sinngemäß.

Abs. 2: 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.

Abs. 3: Die Verjährung ist gehemmt, solange a) die Einhebung oder zwangsweise Einbringung einer Abgabe innerhalb der letzten sechs Monate der Verjährungsfrist wegen höherer Gewalt nicht möglich ist, oder b) die Einhebung einer Abgabe ausgesetzt ist.

Seit der Entscheidung eines verstärkten Senates (VwGH 18.10.1995, 91/13/0037) ist der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung der Ansicht, dass

Unterbrechungshandlungen im Sinne des § 238 Abs. 2 BAO anspruchsbezogen wirken, sie somit die Verjährung gegenüber jedem unterbrechen, der als Zahlungspflichtiger in Betracht kommt, ohne dass es rechtlich von Bedeutung wäre, gegen wen sich solche Amtshandlungen richten, somit auch gegenüber einem allfälligen Haftungspflichtigen.

Für den gegenständlichen Fall bedeutet diese anspruchsbezogene Wirkung von Unterbrechungshandlungen, dass alle Amtshandlungen, die auf die Einhebung der haftungsgegenständlichen Abgaben gerichtet waren, die Einhebungsverjährung – auch gegenüber dem Beschwerdeführer - unterbrochen haben.

Eine Betriebsprüfung stellte eine Unterbrechungshandlung nach § 238 Abs. 2 BAO dar. Die Einhebungsverjährungsfrist hat somit mit Ablauf des Jahres 2012 neu zu laufen begonnen.

Durch die Anmeldung im Konkurs wird gemäß § 9 Abs. 1 KO die Verjährung der angemeldeten Forderung ebenfalls unterbrochen. Die Verjährung der Forderung gegen den Gemeinschuldner beginnt von Neuem mit dem Ablauf des Tages, an dem der Beschluss über die Aufhebung des Konkurses rechtskräftig geworden ist.

Die Aufhebung des Konkurses erfolgte am 24. März 2016. Am 2. Juli 2019, demnach innerhalb der durch das Konkursverfahren verlängerten Frist, wurde der Beschwerdeführer seitens der Abgabensicherung hinsichtlich der offenen Abgabenschuldigkeiten der ***PS*** GmbH informiert und über eine geplante Haftungsinanspruchnahme in Kenntnis gesetzt.

Dass Einhebungsverjährung gegenüber der Primärschuldnerin vorliegen würde, wurde vom Beschwerdeführer nicht vorgebracht und sind dafür auch keine Anhaltspunkte aktenkundig. In Hinblick auf das zitierte Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes haben sämtliche Unterbrechungshandlungen die Verjährung auch gegenüber den Beschwerdeführer gewirkt, sodass entgegen der Ansicht des Beschwerdeführers in Zusammenhang mit den haftungsgegenständlichen Abgaben keine Verjährung eingetreten ist.

3.1.3. Zur Uneinbringlichkeit

Die Haftung nach §§ 9 und 9a BAO ist eine Ausfallhaftung (VwGH 24.2.2004, 99/14/0278; VwGH 19.9.2007, 2007/13/0003). Voraussetzung ist die objektive Uneinbringlichkeit der betreffenden Abgaben im Zeitpunkt der Inanspruchnahme des Haftenden (VwGH 31.3.2004, 2003/13/0153). Uneinbringlichkeit liegt vor, wenn Vollstreckungsmaßnahmen erfolglos waren oder voraussichtlich erfolglos wären (VwGH 22.10.2002, 2000/14/0083; VwGH 8.7.2009, 2009/15/0013).

Im gegenständlichen Fall steht die Uneinbringlichkeit grundsätzlich unbestritten fest, da mit Beschluss des Handelsgerichtes ***Sitz5*** vom 24. März 2016 das Konkursverfahren mangels Kostendeckung aufgehoben wurde.

Die haftungsgegenständlichen Abgaben haften zur Gänze unberichtigt aus.

3.1.4. Zur Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten

Für die Haftung relevant ist die Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten (zB Entrichtungspflicht in § 80 Abs 1 letzter Satz, aus der das Gleichbehandlungsgebot abgeleitet wird, Einbehaltungs- und Abfuhrpflicht gem § 78 Abs. 3 EStG 1988 für Lohnsteuer oder gem § 95 Abs. 2 Satz 2 EStG 1988 für Kapitalertragsteuer).

Den Vertreter trifft die Verpflichtung zur rechtzeitigen Entrichtung. Der Zeitpunkt, für den zu beurteilen ist, ob den Vertreter die Gleichbehandlungspflicht erfüllt hat, bestimmt sich 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 (VwGH 22. 4. 2015, 2013/16/0208). Eine Haftung kommt auch für aufgrund einer Schätzung der Besteuerungsgrundlagen entstandene Abgabenschulden in Betracht (vgl. VwGH 30.11.1999, 94/14/0173; BFG 20.6.2017, RV/2100151/2016). Auch wird etwa gemäß § 21 Abs. 5 UStG 1994 durch eine Nachforderung auf Grund der Veranlagung keine von § 21 Abs. 1 und 3 UStG 1994 abweichende Fälligkeit begründet. Das bedeutet, dass nicht der Zeitpunkt der bescheidmäßigen Festsetzung der Umsatzsteuernachzahlung für die Fälligkeit relevant ist, sondern die entsprechende gesetzliche Bestimmung, die besagt, dass sich im Fall rückständiger Vorauszahlungen der 15. des auf den betreffenden Voranmeldungszeitraum zweitfolgenden Kalendermonates als Fälligkeitstag ergibt (BFG 15.3.2017, RV/5100950/2013).

Im Rahmen der Betriebsprüfung sowie im anschließenden Beschwerdeverfahren (Vorhalte, Erörterungsgespräch) wurden der Primärschuldnerin und dem Beschwerdeführer als deren Vertreter die Feststellungen der Betriebsprüfung zur Kenntnis gebracht und detailliert vorgehalten. Die beschwerdeführende Partei hat kein konkretes Vorbringen zu den einzelnen Feststellungen erstattet, sondern diese lediglich pauschal in Abrede gestellt. Die ermittelten Gewinne, verdeckten Ausschüttungen und Umsatzsteuernachforderungen wurden vom steuerlichen Vertreter der Beschwerdeführerin der Höhe nach außer Streit gestellt und nur die Zurechnung an die ***PS*** GmbH bestritten. Die Festsetzung der haftungsgegenständlichen Abgaben ist rechtskräftig, die ao. Revision wurde vom Verwaltungsgerichtshof mit Beschluss vom 23.01.2020 zurückgewiesen.

Zudem hat es der Beschwerdeführer im gesamten Verfahren unterlassen darzutun, dass der Primärschuldnerin bezogen auf die maßgeblichen Fälligkeitstage der haftungsgegenständlichen Abgaben die vorhandenen Mittel zur ordnungsgemäßen Entrichtung der Abgaben gefehlt hätten. Vielmehr wurde immer wieder betont, dass die anderen Gläubiger Zug-um-Zug befriedigt worden wären. Der Umstand, dass die anderen Gläubiger voll (Zug-um-Zug)

befriedigt worden sind, während die Abgabenverbindlichkeiten nicht (pünktlich) entrichtet worden sind, stellt eine gravierende Verletzung des Gläubigergleichbehandlungsgebotes dar.

Von einer Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten ist daher auszugehen.

3.1.5. Verschulden

Nach ständiger Rechtsprechung hat der Vertreter darzutun, aus welchen Gründen ihm die Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten unmöglich war, widrigenfalls angenommen wird, dass die Pflichtverletzung schuldhaft war (VwGH 28.2.2013, 2012/16/0029; VwGH 18.3.2013, 2011/16/0184; VwGH 29.05.2013, 2010/16/0019; vgl. Ritz, BAO6, § 9 Tz 22).

Als schuldhaft im Sinne des § 9 Abs. 1 BAO gilt jede Form des Verschuldens. Leichte Fahrlässigkeit genügt.

§ 6 StGB normiert in diesem Zusammenhang:

„(1) Fahrlässig handelt, wer die Sorgfalt außer Acht lässt, zu der er nach den Umständen verpflichtet und nach seinen geistigen und körperlichen Verhältnissen befähigt ist und die ihm zuzumuten ist, und deshalb nicht erkennt, dass er einen Sachverhalt verwirklichen könne, der einem gesetzlichen Tatbild entspricht.

(2) Fahrlässig handelt auch, wer es für möglich hält, dass er einen solchen Sachverhalt verwirkliche, ihn aber nicht herbeiführen will.

(3) Grob fahrlässig handelt, wer ungewöhnlich und auffallend sorgfaltswidrig handelt, sodass der Eintritt eines dem gesetzlichen Tatbild entsprechenden Sachverhaltes als geradezu wahrscheinlich vorhersehbar war.

Weist der Haftungspflichtige ein Verschulden an einer Verletzung der Pflicht zur Entrichtung bzw. Abfuhr einer Abgabe von sich, so hat die Behörde zwar von der objektiven Richtigkeit der Abgabenvorschreibung auszugehen, muss sich aber im Haftungsverfahren mit dem das Verschulden bekämpfenden Einwand des Haftungspflichtigen befassen (vgl. VwGH 27.2.2008, 2005/13/0094). Gegenständlich bedeutet das, dass zu prüfen ist, ob der Beschwerdeführer schuldhaft die Einnahmen und Erträge der Primärschuldnerin nicht vollständig erklärt und in der Folge die Abgabenverbindlichkeiten nicht vollständig entrichtet hat.

Ein Rechtsirrtum bzw. das Treffen abgabenrechtlicher Dispositionen auf Grund einer vertretbaren Rechtsansicht können ein Verschulden ausschließen.

Gesetzesunkenntnis oder irrtümliche, objektiv fehlerhafte Rechtsauffassungen sind nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nur dann entschuldbar und nicht als Fahrlässigkeit zuzurechnen, wenn die objektiv gebotene und nach den subjektiven Verhältnissen zumutbare Sorgfalt nicht außer Acht gelassen wurde. Der bloße Hinweis auf eine

andere Rechtsmeinung reicht für das Vorliegen eines nicht vorwerfbaren Rechtsirrtums noch nicht aus (VwGH 26.8.2009, 2007/13/0024).

Ein Unternehmer hat sich bei Ausübung seiner Tätigkeit mit den einschlägigen (abgabenrechtlichen) Vorschriften vertraut zu machen und sich im Zweifel bei der Behörde oder einem befugten Parteienvertreter zu erkundigen.

Das Bundesfinanzgericht hat in seiner Entscheidung vom 3.4.2019, RV/5100854/2013 (vgl. Sachverhaltsdarstellung oben) eingehend dargelegt, aus welchen Gründen davon auszugehen ist, dass der Beschwerdeführer für die Primärschuldnerin als faktischer Geschäftsführer tätig war. Es wurden keine Anhaltspunkte dafür festgestellt, dass vom wirtschaftlichen Eigentum des Beschwerdeführers auszugehen wäre, dass er wirtschaftlich als Anteilsinhaber anzusehen wäre oder dass er über die Gesellschaftsanteile die Herrschaft gleich einem Eigentümer ausgeübt hätte. Als Arbeitnehmer der Primärschuldnerin hat er Aufträge an Land gezogen und für deren Abwicklung gesorgt. Dass der Beschwerdeführer Leistungen als Einzelunternehmer in seinem Risiko getätigt hätte, wurde durch nichts bestätigt.

Der Primärschuldnerin wurden jene Leistungen zugerechnet, der Beschwerdeführer aufgrund der im Arbeitsbogen liegenden Rechnungen ausgeführt und fakturiert hat. Der Umstand, dass sich der Beschwerdeführer im Zeitraum 2008 bis 2012 die in Rechnung gestellten Beträge zugeeignet hat bzw auf die drei Konten umgeleitet hat, bedeutet nicht, dass er deshalb die Leistungen in der eigenen Risikosphäre bzw. in der Risikosphäre der ***Name2*** spol s.r.o, wo er ab März 2010 der geschäftsführende Gesellschafter gewesen ist, erbracht hat. Es liegt im Prinzip eine Einkommensverwendung der Primärschuldnerin vor.

Es konnte nicht nachgewiesen werden, dass Leistungsentgelte, die auf dem Konto bei der Raika eingingen, der tschechischen Firma, deren Geschäftsführer der Beschwerdeführer war, zuzurechnen wären. Die Aussagen des Beschwerdeführers waren widersprüchlich und unpräzise, die Aufzeichnungen mangelhaft und unvollständig.

Im Haftungsverfahren ist nicht von einem nunmehr gänzlich anderen Sachverhalt auszugehen, als er vom Bundesfinanzgericht in der Entscheidung vom 3.4.2019 zur Begründung des dortigen Spruches festgestellt wurde. Würde man hier der Ansicht des Beschwerdeführers folgen, müsste im Rahmen der Verschuldensprüfung als zentralem Element des Haftungsverfahrens tatsächlich in jedem Fall als Vorfrage die Frage des Entstehens der haftungsrelevanten Abgabenansprüche neu und unabhängig von einer rechtskräftigen Abgabenfestsetzung geprüft werden, womit in diesem Verfahren im Ergebnis nicht nur eine unterlassene Beschwerde gemäß § 248 BAO nachgeholt werden könnte, sondern diese Bestimmung überhaupt überflüssig wäre.

Hinzu kommt, dass der Beschwerdeführer im Haftungsverfahren kein Vorbringen erstattet hat, wonach er nicht schuldhaft davon ausging, dass die von der Primärschuldnerin

erwirtschafteten Erträge und Gewinne ihm bzw. seiner tschechischen Gesellschaft zuzurechnen wären bzw. wonach er nicht schuldhaft die Aufzeichnungspflicht und Aufbewahrungspflicht verletzte.

Die nach § 9 BAO erforderliche Verschuldensprüfung hat von der objektiven Richtigkeit der Abgabensfestsetzung auszugehen. Gesetzesunkenntnis oder irrtümlich objektiv fehlerhafte Rechtsauffassungen sind nur dann entschuldbar und nicht als Fahrlässigkeit zuzurechnen, wenn die objektiv gebotene, der Sache nach pflichtgemäße, nach den subjektiven Verhältnissen zumutbare Sorgfalt nicht außer Acht gelassen wurde (VwGH 26.8.2009, 2007/13/0024).

Dem Beschwerdeführer ist es als langjährigem Unternehmer zweifelsfrei zumutbar, für eine korrekte Buchhaltung zu sorgen, die Abgabengrundlagen richtig bekanntzugeben, deren Entrichtung zu veranlassen und die Aufbewahrungspflicht zu erfüllen.

Dass der Gesellschaft zu den haftungsrelevanten Fälligkeitsterminen keine ausreichenden Mittel zur Entrichtung der haftungsgegenständlichen Abgaben zur Verfügung gestanden wären, wurde nicht behauptet. Aus dem wiederholt vorgebrachten Einwand, wonach keine Gläubigerbevorzugung vorliege und nur Zug-um-Zug-Geschäfte getätigt worden seien, ist für den Beschwerdeführer nichts zu gewinnen. Es wird nämlich die Rechtslage verkannt, wenn er meint, er dürfe die für die Betreibung und Aufrechterhaltung des Betriebes notwendigen Zahlungen leisten und erst danach allfällig übrige Beträge für die Abgabentrachtung verwenden. Damit benachteiligt er offenkundig bei der Verfügung über die vorhandenen Mittel bestimmte Gläubiger und verstößt gegen das Gleichbehandlungsgebot (VwGH 17.8.1998, 97/17/0096). Eine Privilegierung von Gläubigern kann daher auch in der Barzahlung von Wirtschaftsgütern (Zug um Zug Geschäfte) bestehen (VwGH 27.4.2005, 2004/14/0030; vgl. auch VwGH 19.4.2006, 2003/13/0111).

Dass der Beschwerdeführer seine abgabenrechtlichen Pflichten, nämlich die pünktliche Entrichtung der Abgabenverbindlichkeiten der Primärschuldnerin aus deren vorhandenen Mitteln, verletzt hat, wurde bereits dargelegt.

3.1.6. Kausalzusammenhang

Die Pflichtverletzung muss ursächlich für die Uneinbringlichkeit sein (VwGH 19.05.2015, 2013/16/0016). Hat der Geschäftsführer schuldhaft seine Pflicht verletzt, für die Abgabentrachtung aus den Mitteln der Gesellschaft zu sorgen, so darf die Abgabenbehörde auch davon ausgehen, dass die Pflichtverletzung Ursache für die Uneinbringlichkeit war (VwGH 17.05.2004, 2003/17/0134; VwGH vom 13.04.2005, 2002/13/0177).

Die Zeitpunkte, zu denen die einzelnen Abgabenverbindlichkeiten bei pflichtgemäßer Entrichtung aus den Mitteln der Primärschuldnerin zu tilgen gewesen wären, lagen größtenteils

lange vor der Eröffnung des Insolvenzverfahrens. Es liegt daher auf der Hand, dass die von der beschwerdeführenden Partei zu verantwortenden Pflichtverletzungen für den Abgabenausfall kausal waren.

3.1.7. Ermessen

Die Heranziehung zur Haftung gemäß § 224 BAO ist in das Ermessen (§ 20) der Abgabenbehörde gestellt, wobei die Ermessensentscheidung innerhalb der vom Gesetz gezogenen Grenzen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen ist (VwGH 25.03.2010, 2009/16/0104; vgl. Fischerlehner, Abgabenverfahren², § 224 Anm. 2).

Unter Billigkeit versteht die ständige Rechtsprechung die "Angemessenheit in Bezug auf berechnete Interessen der Partei", unter Zweckmäßigkeit das öffentliche Interesse, insbesondere an der Einbringung der Abgaben (Ritz, BAO6, § 20 Tz 7).

Vom Beschwerdeführer wurde nichts dahingehend vorgebracht, weshalb die Haftung wegen seiner persönlichen oder wirtschaftlichen Verhältnisse nicht geltend gemacht werden dürfe. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes darf die Haftung nicht nur bis zur Höhe der aktuellen Einkünfte und des aktuellen Vermögens des Haftungspflichtigen geltend gemacht werden, sondern auch darüber hinaus. Eine Vermögenslosigkeit oder das Fehlen von Einkünften des Haftungspflichtigen steht in keinem Zusammenhang mit der Geltendmachung der Haftung (VwGH 28.05.2008, 2006/15/0089). Eine allfällige derzeitige Uneinbringlichkeit schließt nicht aus, dass künftig erzielte Einkünfte oder künftig neu hervorgekommenes Vermögen zur Einbringlichkeit der Haftungsschuld führen. Aufgrund des Alters des Beschwerdeführers (54 Jahre) ist mit der Einbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben noch zu rechnen.

Der Beschwerdeführer zeigte in keiner Weise Einsicht und hat auch nicht zu einer Schadensminimierung beigetragen. Die Feststellungen der Betriebsprüfung weisen auf grobe Verletzungen abgabenrechtlicher Pflichten hin. Es ist durchaus sachgerecht, den Abgabenausfall bei der Primärschuldnerin durch Geltendmachung der Haftung gegenüber jener Person zu minimieren, die über Jahre hinweg massive Verletzungen abgabenrechtlicher Pflichten zu verantworten hat. Dies ist im gegenständlichen Fall der Beschwerdeführer, der es im relevante Zeitraum verabsäumt hat, für die pünktliche und vollständige Entrichtung der haftungsgegenständlichen Abgaben zu sorgen.

Da der Abgabenausfall auf ein Verschulden des Beschwerdeführers zurückzuführen ist, ist den Zweckmäßigkeitsgründen der Vorrang einzuräumen. In Hinblick auf die Vermögenslosigkeit der Primärschuldnerin ist die Geltendmachung der Haftung die einzige Möglichkeit, für die Einbringlichkeit der gegenständlichen Abgaben zu sorgen.

Die zeitliche Begrenzung, einen Vertreter zur Haftung nach § 9 BAO heranzuziehen, ist einerseits klar dem Gesetz zu entnehmen, nämlich einerseits innerhalb der Verjährungsfrist des § 238 BAO, andererseits gemäß § 224 Abs. 3 leg. cit. bei erstmaliger Geltendmachung des Abgabenspruchs anlässlich der Erlassung eines Haftungsbescheides innerhalb der Fristen der Verjährung des Rechtes zur Festsetzung der Abgabe.

Ein langer Zeitabstand zwischen dem Entstehen der Abgabenschuld oder der Feststellung der Uneinbringlichkeit der Abgaben bei der Primärschuldnerin einerseits und der bescheidmäßigen Inanspruchnahme zur Haftung andererseits ist zweifellos ein Umstand, den die Abgabenbehörde bei der Inanspruchnahme zur Haftung im Sinne des Ermessens nicht außer Betracht lassen darf. Ein solcher Umstand kann jedoch auch lediglich einer von mehreren Gesichtspunkten sein, die im Rahmen des Ermessens zu berücksichtigen sind. Inwieweit dieser Gesichtspunkt beim Ermessen Berücksichtigung findet, hängt vom Einzelfall ab. Eine Ermessensüberschreitung oder ein Ermessensmissbrauch läge dann vor, wenn ein solcher Umstand bei der Ermessensentscheidung überhaupt nicht berücksichtigt würde (VwGH 16.10.2014, Ro 2014/16/0066).

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

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

Das Konkursverfahren wurde im März 2016 beendet, der Beschwerdeführer mit Schreiben vom 2. Juli 2019 über die geplante Haftungsinanspruchnahme in Kenntnis gesetzt und mit Haftungsbescheid vom 16. Jänner 2020 zur Haftung herangezogen. Aus den vorliegenden Akten ist kein zwingender Grund für ein derartig langes Zuwarten ersichtlich. Ebenso berücksichtigungswürdig ist, dass die abgabenrechtlichen Pflichtverletzungen des Beschwerdeführers Abgabenverbindlichkeiten aus den Jahren 2008 bis 2012 betreffen. Daher kann im Rahmen der Ermessensübung der Beschwerde teilweise stattgegeben und die Haftung um zehn Prozent auf einen Betrag von 512.653,11 € (Aufgliederung siehe Spruch) eingeschränkt werden.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (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 gegenständlichen Fall sind die zu klärenden Rechtsfragen durch die zitierte ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes entschieden, sodass eine ordentliche Revision nicht zulässig ist.

Aus den dargelegten Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 20. August 2021