

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Senatsvorsitzende R-1, die Richterin R-2 sowie die fachkundigen Laienrichter R-3 und R-4 in der Beschwerdesache Bf., A-1, vertreten durch Schmitt & Schmitt Wirtschaftstreuhand GmbH, Strohgasse 25, 1030 Wien, über die Beschwerde vom 29. Juli 2022 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 3. Juni 2022, Steuernummer N-1, betreffend Haftung gemäß § 9 BAO nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 27. Februar 2025 in Anwesenheit des Beschwerdeführers und seines Vertreters P-4, der Vertreter der Abgabenbehörde P-5, und P-6 sowie der Schriftführerin P-7 zu Recht erkannt:

- I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben und der angefochtene Bescheid aufgehoben.
- 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 Bescheid vom 03.06.2022 wurde der Beschwerdeführer (Bf.) gemäß § 9 Abs. 1 BAO iVm § 80 BAO als Geschäftsführer der G-1 für nachstehende Abgaben in der Höhe von € 41.509,11 zur Haftung herangezogen:

<i>Abgabe</i>	<i>Zeitraum</i>	<i>Betrag</i>	<i>Fälligkeit</i>
Umsatzsteuer	2008	4.835,95	16.02.2009
Umsatzsteuer	12/2009	984,70	15.02.2010
Umsatzsteuer	2009	5.855,33	15.02.2010

Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	01/2010	3,25	15.02.2010
Lohnsteuer	04/2010	151,80	17.05.2010
Dienstgeberbeitrag	04/2010	64,12	17.05.2010
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	04/2010	5,70	17.05.2010
Lohnsteuer	05/2010	151,86	15.06.2010
Dienstgeberbeitrag	05/2010	64,12	15.06.2010
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	05/2010	5,70	15.06.2010
Lohnsteuer	06/2010	194,86	15.07.2010
Dienstgeberbeitrag	06/2010	128,25	15.07.2010
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	06/2010	11,40	15.07.2010
Umsatzsteuer	08/2010	814,84	15.10.2010
Umsatzsteuer	2010	1.844,85	15.02.2011
Umsatzsteuer	2011	2.007,43	15.02.2012
Körperschaftsteuer	2011	5.268,41	31.08.2012
Lohnsteuer	10/2012	318,27	15.11.2012
Dienstgeberbeitrag	10/2012	108,13	15.11.2012
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	10/2012	9,61	15.11.2012
Umsatzsteuer	10/2012	621,39	17.12.2012
Lohnsteuer	11/2012	457,43	17.12.2012
Dienstgeberbeitrag	11/2012	209,26	17.12.2012
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	11/2012	18,60	17.12.2012
Umsatzsteuer	11/2012	986,81	15.01.2013
Lohnsteuer	12/2012	318,27	15.01.2013
Dienstgeberbeitrag	12/2012	108,13	15.01.2013
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	12/2012	9,61	15.01.2013
Kammerumlage	10-12/2012	18,60	15.02.2013
Umsatzsteuer	12/2012	751,24	15.02.2013
Lohnsteuer	01/2013	347,15	15.02.2013

Dienstgeberbeitrag	01/2013	109,00	15.02.2013
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	01/2013	9,69	15.02.2013
Verspätungszuschlag	08/2012	234,69	25.02.2013
Umsatzsteuer	01/2013	1.898,94	15.03.2013
Lohnsteuer	02/2013	347,15	15.03.2013
Dienstgeberbeitrag	02/2013	97,50	15.03.2013
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	02/2013	8,67	15.03.2013
Umsatzsteuer	02/2013	1.360,16	15.04.2013
Lohnsteuer	03/2013	347,15	15.04.2013
Dienstgeberbeitrag	03/2013	97,50	15.04.2013
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	03/2013	8,67	15.04.2013
Kammerumlage	01-03/2013	7,74	15.05.2013
Umsatzsteuer	03/2013	1.273,75	15.05.2013
Lohnsteuer	04/2013	347,15	15.05.2013
Dienstgeberbeitrag	04/2013	97,50	15.05.2013
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	04/2013	8,67	15.05.2013
Verspätungszuschlag	01/2013	94,95	27.05.2013
Umsatzsteuer	04/2013	1.310,80	17.06.2013
Lohnsteuer	05/2013	347,15	17.06.2013
Dienstgeberbeitrag	05/2013	92,67	17.06.2013
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	05/2013	8,23	17.06.2013
Umsatzsteuer	05/2013	779,17	15.07.2013
Lohnsteuer	06/2013	440,78	15.07.2013
Dienstgeberbeitrag	06/2013	166,06	15.07.2013
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	06/2013	14,79	15.07.2013
Umsatzsteuer	06/2013	1.080,51	16.08.2013
Kammerumlage	04-06/2013	27,04	16.08.2013
Lohnsteuer	07/2013	347,15	16.08.2013

Dienstgeberbeitrag	07/2013	83,03	16.08.2013
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	07/2013	7,37	16.08.2013
Umsatzsteuer	07/2013	572,20	16.09.2013
Lohnsteuer	08/2013	347,15	16.09.2013
Dienstgeberbeitrag	08/2013	83,02	16.09.2013
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	08/2013	7,38	16.09.2013
Umsatzsteuer	08/2013	472,82	15.10.2013
Lohnsteuer	09/2013	347,15	15.10.2013
Dienstgeberbeitrag	09/2013	83,02	15.10.2013
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	09/2013	7,38	15.10.2013
Umsatzsteuer	09/2013	1.216,94	15.11.2013
Kammerumlage	07-09/2013	11,01	15.11.2013
Lohnsteuer	10/2013	347,15	15.11.2013
Dienstgeberbeitrag	10/2013	83,02	15.11.2013
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	10/2013	7,38	15.11.2013
Anspruchszinsen	2011	194,82	21.11.2013

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

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

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

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

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

Hinsichtlich der Heranziehung für aushaftende Umsatzsteuer sei Folgendes festzuhalten:

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

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

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

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

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

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

Durch das abgeschlossene Sanierungsverfahren sei der Abgabenrückstand bei der Firma nicht mehr einzubringen.

---//---

In der dagegen am 29.07.2022 rechtzeitig eingebrachten Beschwerde führte der Bf. aus:

Sachverhalt

Er sei geschäftsführender Gesellschafter der G-1. Als Geschäftsführer habe er mit eigenem Antrag vom D-2 die Eröffnung eines Sanierungsverfahrens beim HG Wien beantragt. Das Sanierungsverfahren sei am D-3 eröffnet worden. Mit Beschluss der Gläubiger vom D-4 sei der Sanierungsplanvorschlag des Unternehmens angenommen worden.

An dieser Stelle sei gleich erwähnt, dass das Finanzamt diesem Sanierungsplan zugestimmt haben müsse, da dessen Forderungen laut dem ihm vorliegenden Anmeldungsverzeichnis einen Anteil von über 76% der festgestellten Forderungen gehabt hätten und gemäß § 147 der Insolvenzordnung die Gesamtsumme der Forderungen der zustimmenden Insolvenzgläubiger mehr als die Hälfte der Gesamtsumme der Forderungen der bei der Tagsatzung anwesenden stimmberechtigten Insolvenzgläubiger betragen müsse.

Der Sanierungsplan habe laut Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom D-5 vorgesehen, dass die Insolvenzgläubiger eine Quote von 25% erhalten sollten, zahlbar wie folgt: 8% als Barquote, je 4% binnen 6, 12, und 18 Monaten und weitere 5% binnen 24 Monaten ab Annahme des Sanierungsplanes. Der Sanierungsplan sei in der dem genannten Beschluss zu Grunde liegenden Tagsatzung angenommen worden, womit binnen 24 Monaten danach, also im April 2016 die Zahlungen abgeschlossen gewesen seien.

Etwa zur gleichen Zeit des Sanierungsverfahrens sei auch ein Finanzstrafverfahren eingeleitet worden, jedoch habe nachgewiesen werden können, dass der Bf. kein schuldhaftes Verhalten gesetzt habe, und somit sei das Verfahren gegen ihn eingestellt worden.

Seitdem werde sein Betrieb bis heute fortgeführt, womit das damalige Sanierungsverfahren seinen nämlichen Zweck offenbar erfüllt habe.

Mit dem bekämpften Haftungsbescheid fordere die belangte Behörde nunmehr die Zahlung von Abgabenschulden, welche allesamt bereits Gegenstand des Sanierungsverfahrens gewesen seien und auf welche das Finanzamt im Rahmen des Sanierungsverfahrens verzichtet habe, indem sie dem Sanierungsplan zugestimmt habe.

Zuletzt sei zum Sachverhalt noch festzuhalten, dass es äußerst schwierig bis unmöglich gewesen sei, sämtliche relevanten Unterlagen für diesen Fall zu beschaffen, da es aufgrund der lange zurückliegenden Ereignisse auch keine rechtlichen Aufbewahrungspflichten mehr gegeben habe.

Rechtliche Würdigung

Zunächst trete der Bf. dem Haftungsbescheid insoweit vollinhaltlich entgegen, als es sich um Abgabenschulden handle, welche im Sanierungsverfahren erlassen worden seien. Wenngleich sich nach ständiger Rechtsprechung ergebe, dass die durch den erfüllten Sanierungsplan bewirkte Befreiung der Primärschuldnerin von den Abgabenverbindlichkeiten nicht bedingungslos und unmittelbar vom haftenden Vertreter in Anspruch genommen werden könne, so könne dies nur als Grundsatz zu betrachten sein. Der Umstand, dass im Abgabenschuldner und im Haftenden zum Teil Personalunion herrsche, da der Bf. auch Gesellschafter der gegenständlichen Gesellschaft sei, müsse dabei aber berücksichtigt werden.

Zweck des Sanierungsverfahrens sei, wie der Name schon sage, primär die Fortführung des Unternehmens durch teilweise Entschuldung. Letzten Endes würden damit vielfältige Zwecke erreicht, wie Erhaltung der Arbeitsplätze im Unternehmen, Erhaltung der Erwerbstätigkeit des Geschäftsinhabers, Erhaltung der wirtschaftlichen Beziehungen zu Lieferanten, etc. Wenn nun in einem derartigen Sanierungsverfahren die belangte Behörde dem Sanierungsplan sogar zustimme und sich dennoch darauf verlassen dürfe, die Abgaben, auf die im einen Verfahren verzichtet worden sei, letztlich in einem zweiten Durchgang beim quasi identen Geschäftsinhaber durch dessen Funktion als Geschäftsführer einzuheben, so führe dies das Wesen und den Zweck jedes Sanierungsverfahrens ad absurdum.

Darüber hinaus gehe es im Sanierungsverfahren wie auch im Haftungsverfahren dem Grunde nach immer um Gläubigergleichbehandlung. Wenn nun einer der Gläubiger bereits mit dem Hintergedanken einem Sanierungsplan zustimmen könne, den Teil der Forderungen, auf die er vermeintlich verzichtet habe, im Haftungsverfahren ohnehin wieder einfordern zu können, so

sei dies ironischerweise geradezu eine Gläubigerungleichbehandlung gegenüber jenen Gläubigern, denen keine „zweite Runde“ der Forderungseinbringung zur Verfügung stehe und die letztlich im Sanierungsverfahren, möglicherweise sogar durch die Zustimmung der Finanzbehörde, auf einen Teil der Forderungen verzichten müssten.

Einen weiteren Punkt gebe es in diesem Zusammenhang zu beachten: Im vorliegenden Fall sei der Bf. nicht nur der handelsrechtliche Gesellschafter-Geschäftsführer, sondern auch der gewerberechtliche Geschäftsführer. Wenn man von einer erfolgreichen Geltendmachung der Haftung ausgehe und davon, dass dem Gesellschafter in Personalunion des Geschäftsführers in der Regel die liquiden Mittel ebenso gefehlt hätten wie seiner „eigenen“ Gesellschaft, so werde diese Geltendmachung in der Regel einen Privatkonkurs zur Folge haben, weil anderweitig eine (nochmalige) Entschuldung nicht erreichbar sein werde. In vielen reglementierten Gewerben würde das das Ende der Gewerbezulassung bedeuten und somit das Unternehmen, deren Erhalt Sinn und Zweck des Sanierungsverfahrens gewesen sei, in ernste Schwierigkeiten bringen. Das Sanierungsverfahren würde dadurch geradezu sabotiert.

Die Haftung des § 9 BAO setze unter anderem die Uneinbringlichkeit der Abgabeforderung, eine Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten durch den Vertreter, das Verschulden des Vertreters und die Kausalität zwischen Pflichtverletzung und Uneinbringlichkeit voraus.

Eine schuldhafte Verletzung der abgabenrechtlichen Pflichten des Bf. liege nicht vor. Er habe als Geschäftsführer stets dafür Sorge getragen, dass die Abgabenerklärungen nach bestem Wissen und rechtzeitig eingereicht würden. Dies werde auch schon aus der umgehenden Einstellung des Finanzstrafverfahrens deutlich. Hätte die Finanzstrafbehörde schuldhaftes Handeln des Bf. erkannt, hätte es keine sofortige Einstellung des Verfahrens gegeben. Die belangte Behörde würde bei einer Haftungsinanspruchnahme in diesem Punkt von den Feststellungen der Finanzstrafbehörde abweichen.

Wie aus den ihm vorliegenden Akten hervorgehe, liege auch kein schuldhaftes Verhalten des Bf. dergestalt vor, dass er Gläubiger gegenüber anderen bevorzugt hätte. Es seien bestenfalls zur Abwicklung der laufenden Aufträge Einkäufe Zug um Zug gegen Barzahlung in geringem Umfang getätigt worden, welche jedoch keine Ungleichbehandlung darstellten, sondern vielmehr dazu beigetragen hätten, dass die Erträge aus den fertig abgewickelten Aufträgen zusätzlich zur Befriedigung der Gläubiger und somit einer höheren Quote beigetragen hätten. Ein Schaden sei dadurch jedenfalls nicht entstanden. Dies wäre nur in jenem Falle denkbar, in dem konkret einzelne Gläubiger befriedigt worden wären, während andere keine Zahlungen erhalten hätten. Dies sei jedoch nicht der Fall gewesen. Wenn gar keine bestehenden Gläubiger mehr befriedigt worden seien, könne es diesbezüglich auch kein schuldhaftes Verhalten gegeben haben.

Da dem Bf. kein Fehlverhalten vorzuwerfen und der belangten Behörde auch kein Schaden entstanden sei, der auf einem Fehlverhalten beruht hätte, sei eine Haftungsinanspruchnahme nicht rechens.

Verjährung

Unabhängig von der Frage, aus welchen Zeiträumen die fälligen Abgaben gestammt hätten, seien alle zum Zeitpunkt des Sanierungsverfahrens festgesetzt worden. Das Sanierungsverfahren sei laut seiner Aktenlage spätestens mit der Zahlung der letzten Quote im April 2016 abgeschlossen gewesen. Seitdem seien bis zur Haftungsinanspruchnahme keine Einbringungsmaßnahmen gesetzt worden. Gemäß § 238 BAO verjähre das Recht, eine fällige Abgabe einzuheben und zwangsweise einzubringen, binnen fünf Jahren nach Ablauf des Kalenderjahres, in welchem die Abgabe fällig geworden sei, keinesfalls jedoch früher als das Recht zur Festsetzung der Abgabe. Zum Ende des Sanierungsverfahrens sei eindeutig festgestanden, wie hoch der Ausfall an Abgaben sein würde. Da seit dem Abschluss des Sanierungsverfahrens mehr als 5 Jahre bis zur Haftungsinanspruchnahme vergangen seien, sei Einhebungsverjährung gemäß § 238 BAO eingetreten und somit eine Haftungsinanspruchnahme rechtswidrig.

Ermessensübung

Die Inanspruchnahme eines Haftungsgläubigers stelle eine Ermessensübung der Abgabenbehörde im Sinne des § 20 BAO dar. Ermessensentscheidungen seien nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Die zu Grunde liegenden Abgaben lägen im Zeitpunkt der Inanspruchnahme als Haftender bereits 9 bis 12 Jahre zurück. Zwischenzeitig sei auch im Zuge eines Finanzstrafverfahrens festgestellt worden, dass den Bf. an einer vermeintlich bestehenden Abgabenschuld keinerlei Verschulden treffe.

Zusätzlich zu den oben beschriebenen rechtlichen Mängeln sei in keiner Weise nachvollziehbar, warum die belangte Behörde zuerst viele Jahre verstreichen gelassen habe, bevor sie sich entschlossen habe, den Bf. zur Haftung heranzuziehen. Jedenfalls sei seine Inanspruchnahme unter den beschriebenen Umständen wie oben dargestellt nicht nur rechtswidrig, sondern jedenfalls unbillig, und finde somit keine Deckung im gesetzlich vorgesehenen Rahmen von Ermessensentscheidungen.

Aus allen genannten Punkten stelle der Bf. daher den Antrag, den Haftungsbescheid ersatzlos aufzuheben.

Weiters stelle er die Anträge auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung gemäß § 274 Abs. 1 Z 1 BAO sowie auf Entscheidung durch den gesamten Senat gemäß § 272 Abs. 2 Z 1 BAO.

---//---

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 30.11.2022 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen und ausgeführt:

Der Bf. sei seit D-1 unbestritten handelsrechtlicher Geschäftsführer der GmbH, also einer juristischen Person, und daher gemäß § 18 GmbHG zu deren Vertretung berufen. Er sei somit auch verpflichtet gewesen, die Abgaben aus deren Mitteln zu bezahlen. Die Heranziehung zur Haftung erfolge für aushaftende und nicht entrichtete Abgaben. Die Nichtentrichtung sei daher eine Pflichtverletzung gewesen, hinsichtlich derer kein Beweis des fehlenden Verschuldens geführt worden sei. Bei schuldhafter Pflichtverletzung spreche die Vermutung für die Verursachung der Uneinbringlichkeit der Abgaben (VwGH 28.6.2012, 2011/16/0126, VwGH 28.2.2014, 2012/16/0001). Nur schuldhafte Verletzungen abgabenrechtlicher Pflichten berechtigten zur Haftungsinanspruchnahme. Eine bestimmte Schuldform sei nicht gefordert (auch leichte Fahrlässigkeit, z.B. VwGH 18.10.1995, 91/13/0037, 91/13/0038; VwGH 31.10.2000, 95/15/0137).

Hinsichtlich der Ausführungen in der Beschwerde, wonach in einem Finanzstrafverfahren nachgewiesen worden wäre, dass kein schuldhaftes Verhalten gesetzt worden sei, sei festzuhalten, dass diese Entscheidung nach den Maßstäben des Finanzstrafgesetzes (kurz: FinStrG) getroffen worden sei. Bei der Beurteilung der Haftungsvoraussetzungen nach § 9 BAO bewirkten jedoch weder das völlige Unterbleiben eines Strafverfahrens noch eine Einstellung von Vorerhebungen oder einer Voruntersuchung noch ein freisprechendes Urteil des Strafgerichtes eine Bindung der Abgabenbehörde (VwGH 28.3.1990, 89/13/0189, ÖStZB 1990, 360; VwGH 22.2.2000, 96/14/0158, ÖStZB 2000/337, 366). Weder ein strafbares Verhalten noch eine strafgerichtliche Verurteilung seien Voraussetzung der Inanspruchnahme der Haftung (VwGH 28.5.2008, 2006/15/0007, ÖStZB 2009/47, 56).

Im Zuge der Haftungsvorerhebung vom 10.05.2019 sei der Bf. der Aufforderung, Behauptungen und Beweisanbote zu seiner Entlastung darzulegen, nicht nachgekommen.

Wie der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung ausgeführt habe, habe die Konkursordnung Vorrang vor den Verrechnungsregeln des § 214 BAO (z.B. VwGH 17.09.1990, 90/14/0038). In seinem Erkenntnis UFS 20.06.2006, RV/1837-W/05, (bestätigt durch VwGH 24.02.2010, 2006/13/0071) habe der Unabhängige Finanzsenat darauf hingewiesen, dass im Hinblick auf § 50 KO die Insolvenzforderungen nach dem Verhältnis ihrer Beträge zu befriedigen seien. Die Quotenzahlungen der im Sanierungsplan mit Beschluss des HG Wien vom D-4 angenommenen 25%-igen Quote seien anteilig auf die einzelnen Abgabenschuldigkeiten der Konkursforderung zu verrechnen. Im angefochtenen Bescheid - Haftungsbescheid vom 03.06.2022 - seien sämtliche Abgabenschuldigkeiten mit Reduktion um die Sanierungsplanquote von 25% in Ansatz gebracht worden.

Die Verjährung fälliger Abgaben werde durch jede zur Durchsetzung des Anspruches unternommene, nach außen erkennbare Amtshandlung unterbrochen. Nach ständiger

Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes müsse die Amtshandlung nach außen hin erkennbar sein. Die Amtshandlung müsse dem Abgabepflichtigen nicht zur Kenntnis gelangt sein (VwGH 11.11.2004, 2002/14/00151). Es komme ebenfalls nicht darauf an, ob die Amtshandlung konkret geeignet sei, den angestrebten Erfolg, nämlich die Durchsetzung des Anspruches, zu erreichen. Es genüge vielmehr, dass die Amtshandlung nach außen in Erscheinung trete und erkennbar den Zweck verfolge, den Anspruch gegen einen bestimmten Abgabenschuldner durchzusetzen. Mit Ablauf des Jahres, in welchem die Unterbrechung eingetreten sei, beginne die Verjährungsfrist neu zu laufen.

Die im Haftungsbescheid enthaltenen Schulden seien zwischen 2008 (Umsatzsteuer 2008 mit Fälligkeit 16.02.2009) und 2013 (Kammerumlage 07-09/2103 und Lohnabgaben 10/2013 mit Fälligkeit 15.11.2013) entstanden.

Folgende nachstehend angeführte Amtshandlungen seien durchgeführt worden:

<i>Datum</i>	<i>Unterbrechungshandlung</i>	<i>früheste Verjährung mit Ablauf</i>
29.10.2010	Begehung durch den Außendienst	31.12.2015
06.12.2013	Pfändung und Demontage der Werkstatteinrichtung durch den Außendienst	31.12.2018
13.01.2014	Forderungsanmeldung im Insolvenzverfahren an das Handelsgericht Wien	31.12.2019
12.09.2017	Abfragen zum Bf. (Zentrales Melderegister, KFZ-Zentralregister, Unternehmensregister)	31.12.2022
10.05.2019	Haftungsvorerhebung an den Bf.	31.12.2024
03.06.2022	Haftungsbescheid an den Bf.	31.12.2027

Die Vielzahl der Amtshandlungen zur Einbringlichmachung der Abgabenschuldigkeiten hätten somit bewirkt, dass Einhebungsverjährung nicht eingetreten sei. Unterbrechungshandlungen im Sinne des § 238 Abs. 2 BAO wirkten anspruchsbefugend und somit nicht nur gegenüber dem Primärschuldner, sondern auch gegenüber einem allfällig Haftungspflichtigen (VwGH 17.6.2015, Ra 2015/16/0044).

Die Geltendmachung der Haftung stelle die letzte Möglichkeit zur Durchsetzung des Abgabenanspruches dar. Die Geltendmachung der Haftung sei in der Regel dann ermessenskonform, wenn die betreffenden Abgaben beim Primärschuldner uneinbringlich seien. Dies sei durch das abgeschlossene Sanierungsverfahren gegeben. Dieser öffentliche Auftrag zur Ergreifung aller Mittel, vollstreckbare Abgaben einzubringen, überwiege bei einer

vorzuwerfenden Pflichtverletzung meist auch allfällige Billigkeitsgründe, die für eine Abstandnahme von der Heranziehung zur Haftung geführt hätten.

---//---

Fristgerecht beantragte der Bf. mit Schreiben vom 03.02.2023 die Vorlage der Beschwerde zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht und brachte ergänzend vor:

Zu den Ausführungen, wonach die Feststellungen in einem Finanzstrafverfahren irrelevant wären, sei zu sagen, dass zwar weder eine Einstellung des Verfahrens noch ein freisprechendes Urteil für die Abgabenbehörde eine grundsätzliche Bindung im Hinblick auf die Haftungsinanspruchnahme bewirken mögen, jedoch seien diese Feststellungen dennoch als Beweismittel zu würdigen und dürften nicht gänzlich außer Acht gelassen werden. Unabdingbare Voraussetzung für die Inanspruchnahme zur Haftung sei schuldhaftes Verhalten. Eben solches sei im Zuge eines Finanzstrafverfahrens Hauptgegenstand der Untersuchungen. Würden nun die Feststellungen eines ordentlichen Finanzstrafgerichts (ganz gleich, welcher Art diese sein mögen) im Zuge einer Haftungsinanspruchnahme völlig außer Acht gelassen, so würde man damit das Ermittlungsergebnis eines ordentlichen Gerichts völlig ignorieren, was letzten Endes rechtsstaatlich sehr fragwürdig wäre.

Zum Hinweis, dass die 25%ige Sanierungsquote beim Ansatz der Abgabenschuldigkeiten in Abzug gebracht worden sei, sei lediglich zu sagen, dass Gegenteiliges von seiner Seite auch nicht behauptet worden sei.

Dass die Geltendmachung der Haftung, wie von der belangten Behörde behauptet, bereits dann ermessenskonform sei, wenn die Abgaben beim Primärschuldner uneinbringlich seien, sei eine völlig unvollständige und unrichtige Darstellung der gesetzlich vorgesehenen Ermessensübung. An dieser Stelle sei zunächst nochmals erwähnt (wie schon in der Beschwerde selbst vorgebracht), dass zwischen dem Primärschuldner und dem vermeintlich Haftungspflichtigen eine Personalunion bestehe und die nunmehrige Vorgehensweise der belangten Behörde dem Sinn und Zweck eines Sanierungsverfahrens völlig zuwiderlaufe. Insbesondere dann, wenn es sich beim vermeintlich Haftungspflichtigen um die (einzige) Person handle, die gewerberechtlich dazu befugt sei, den Betrieb zu führen.

Es sei in Bezug auf das Ermessen auch nochmals auf die lange Zeitspanne verwiesen, die zwischen der Annahme (auch durch die belangte Behörde) des Sanierungsplanes im April 2014 und der Haftungsinanspruchnahme im Juni 2022 liege (über 8 Jahre). Der guten Ordnung halber sei an dieser Stelle auch ergänzend festgehalten, dass Originalbelege wie z.B. Bankkontoauszüge der gegenständlichen Zeiträume nicht mehr vorhanden seien, da die gesetzliche Aufbewahrungspflicht längst abgelaufen sei, was das Erbringen von Beweisen, dass z.B. keine Gläubigerbevorzugung stattgefunden habe, erheblich erschwere.

Bereits im April 2014 sei klar gewesen, dass jener Betrag, welcher nun vom Bf. als Haftendem eingefordert werde, vom Primärschuldner nicht mehr eingefordert werden könne. Auch die Wiener Gebietskrankenkasse habe bereits im April 2014 ein Haftungsverfahren gegen den Bf. eröffnet, wie aus einem darauf erfolgten Schreiben seines Anwaltes ersichtlich werde (siehe Beilage). Warum die belangte Behörde dies erst 8 Jahre später in die Wege leite, sei nicht nachvollziehbar, weshalb die Haftungsinanspruchnahme jedenfalls unbillig sei.

Zu den in der Beschwerdeentscheidung angeführten Unterbrechungshandlungen sei es zum einen nicht klar, warum die Abfragen vom 12.09.2017 (ZMR, KFZ-Zentralregister, Unternehmensregister), welche vermutlich lediglich EDV-unterstützt erfolgt seien, nach außen hin erkennbare Amtshandlungen sein sollten, welche zudem erkennbar den Zweck verfolgten, den Anspruch gegen ihn durchzusetzen. Bemerkenswert sei auch, dass nach dieser Abfrage weitere 1,5 Jahre vergangen seien, bis weitere Vorerhebungen stattgefunden hätten. Sofern daher die Abfragen tatsächlich zum Zwecke der Einbringung der Abgaben erfolgt seien, frage sich, warum die Behörde danach so lange Zeit habe verstreichen lassen, bevor weitere Schritte eingeleitet worden seien.

Zu den Haftungsvorerhebungen vom 10.05.2019: Die belangte Behörde führe dazu aus, dass der Bf. der Aufforderung, Behauptungen und Beweisangebote zu seiner Entlastung darzulegen, nicht nachgekommen sei. Zunächst sei festzuhalten, dass hierzu zwei Schreiben ergangen seien; eines am 16.04.2019, adressiert an „P-1“, wobei „P-2“ handschriftlich durchgestrichen und auf „P-3“ ausgebessert worden sei, und ein mit Ausnahme des Adressaten identes Schreiben vom 10.05.2019. Beide Schreiben seien entgegen der Zustellvollmacht, welche vom Bf. sowohl für die GmbH also auch für seine persönliche Steuernummer erteilt worden sei und welche der Behörde bereits seit 13.12.2010 bekannt sei, an seine Privataдресse zugestellt worden und lägen im Akt der steuerlichen Vertretung nicht auf. Wenngleich dieser Mangel nichts am Vorliegen einer Unterbrechungshandlung zu ändern vermöge, so sei er dennoch insofern relevant, als die belangte Behörde behaupte, der Bf. sei einer Aufforderung nicht nachgekommen. Der Bf. habe der Kanzlei im Zuge der Ausarbeitung dieses Vorlageantrages die besagten Schreiben, wie auch sein Antwortschreiben vom 10.05.2019 inklusive des ausgefüllten Fragebogens zur Feststellung über die wirtschaftlichen Verhältnisse des Geschäftsführers übermittelt (siehe Beilage). Er habe dabei sogar Gehaltszettel sowie Pensionsberechnungen beigelegt, um damit der Behörde seine wirtschaftliche Situation bestmöglich offenzulegen.

Der Bf. habe zwar übersehen, Angaben zu den geleisteten Zahlungen im Zeitraum vor der Insolvenz zu machen, er habe jedoch klar seine Bereitschaft an einer zufriedenstellenden Klärung aller Fragen zum Ausdruck gebracht. Seine steuerliche Vertretung hätte ihn damals auch dabei unterstützen können, die geforderten Angaben zu den Zahlungen zu machen, jedoch sei ihr dieses Schreiben eben nicht zugestellt worden. Der Bf. wiederum sei davon ausgegangen, dass mit seiner Antwort die Fragen beantwortet seien. Es sei unverständlich,

dass die belangte Behörde keinen weiteren Versuch unternommen habe, die geforderten Angaben über die geleisteten Zahlungen zu erhalten, jedoch nunmehr lapidar behaupte, er wäre der Aufforderung, Behauptungen und Beweisangebote zu seiner Entlastung darzulegen, nicht nachgekommen.

Zur behaupteten Gläubigerbevorzugung sei zu sagen, dass der Betrieb des Bf. schon einige Zeit vor der Insolvenz mit Zahlungsschwierigkeiten und finanziellen Problemen zu kämpfen gehabt habe. Dennoch seien stets alle Gläubiger gleichbehandelt und zu gleichen Teilen im Rahmen der finanziellen Möglichkeiten bedient worden. Dies sei bereits im Rahmen des Insolvenzverfahrens geprüft worden und ergebe sich zudem schlüssig aus der Zusammenstellung der Gläubiger im Anmeldungsverzeichnis (siehe Beilage) und den dort aufgelisteten Rechtsgrundlagen der Forderungen, welche das komplette Spektrum seiner betrieblichen Geschäftsbeziehungen abbildeten.

Auch die Aufstellung der offenen Abgaben mache deutlich, dass sich diese über einen Zeitraum von Dezember 2009 bis Oktober 2013 erstreckten, wobei dazwischen etliche längere Zeiträume lägen, in denen keine offenen Abgaben aufschienen, da der Bf. im Rahmen seiner finanziellen Möglichkeiten immer alle Gläubiger, sohin auch das Finanzamt, regelmäßig bedient habe. So seien in den Jahren 2009 bis 2013 regelmäßige Zahlungen auf dem Abgabenkonto verbucht worden, was auch der belangten Behörde bekannt sein sollte.

Erst die Abgabenbescheide, welche im September und Oktober 2013 als Folge einer Betriebsprüfung erlassen worden seien, hätten letzten Endes die Überschuldung des Betriebes des Bf. bedeutet. In dieser Zeit seien überhaupt nur mehr marginale Zahlungen geleistet worden. Stattdessen habe er in Wahrung seiner Pflichten als Geschäftsführer mit eigenem Antrag vom D-2 die Eröffnung eines Sanierungsverfahrens beim HG Wien beantragt.

Da sohin die im Betrieb vorhandenen Mittel immer anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet worden seien, sei ihm kein schuldhaftes Verhalten anzulasten, und komme somit auch eine persönliche Haftung nicht in Betracht.

Betreffend die sonstigen Beschwerdegründe werde auf die Ausführungen in der Beschwerde selbst verwiesen und beantrage der Bf. daher weiterhin die ersatzlose Aufhebung des gegenständlichen Haftungsbescheides.

---//---

In der am 27.02.2025 durchgeführten mündlichen Senatsverhandlung wurde vorgebracht:

Vertreter Bf.:

„Es hat beim Unternehmen meines Mandanten eine Betriebsprüfung gegeben, die im Oktober 2013 zu einer Nachforderung von ca. € 67.000,00 geführt hat. Bereits im November

wurde ein Sanierungsverfahren eröffnet, das zu einer Quote von 25 % geführt hat. Das Unternehmen meines Mandanten wurde weitergeführt. Ca. nach 6 Jahren kam dann eine Haftungsinanspruchnahme, wobei die Behörde seinerzeit im Sanierungsverfahren der Hauptgläubiger gewesen ist. Sollte nunmehr die Abgabenbehörde weitere Geldmittel bekommen, wäre dies eine Gläubigerungleichbehandlung aller anderer Gläubiger. Dies ist im Ermessen zu berücksichtigen. Sollte man eine Haftungsinanspruchnahme aufrechterhalten, würde dies voraussichtlich zu einem Privatkonkurs des Geschäftsführers und seinem Gewerbescheinverlust führen. Die Gebietskrankenkasse hat bereits 2014 nach Prüfung von einer Haftungsinanspruchnahme abgesehen. Bereits im April 2016 waren in diesem Verfahren alle Quoten erfüllt. Damals wusste man bereits, welche Außenstände bestehen blieben. Die Behörde verweist im Ermessen auf die Uneinbringlichkeit bei der Primärschuldnerin. Dies reicht jedoch nicht für eine Ermessenübung, da die Uneinbringlichkeit schon eine Voraussetzung für eine Haftungsinanspruchnahme darstellt. Es ist unverständlich, dass zwischen Abschluss des Sanierungsverfahrens und Bezahlung der letzten Quote und dem Beginn eines Haftungsverfahrens ein Zeitraum von 6 Jahren liegt. Zudem wird Verjährung eingewendet und auf § 9 Insolvenzordnung verwiesen. Meiner Ansicht nach ergibt sich daraus eine 5-jährige Frist nach Abschluss des Sanierungsverfahrens und sind keine weiteren Verlängerungen möglich.“

Der Vertreter des Finanzamtes verwies auf das bisherige schriftliche Vorbringen und führte aus:

„Ein Nachweis zur Gläubigergleichbehandlung wurde nicht vorgelegt. Die Lohnsteuer ist zudem davon ausgenommen. Letztlich wird zugestanden, dass eine lange Frist zwischen Feststehen der Uneinbringlichkeit und einer Geltendmachung der Haftungsinanspruchnahme liegt. Wieso das so, ist entzieht sich meiner Kenntnis als jetziger Amtsbeauftragter. Lange Fristen sind grundsätzlich im Ermessen zu berücksichtigen.“

Abschließend legte der Vertreter des Bf. das Erkenntnis des BFG, RV/7104409/2015, vor.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Zu Spruchpunkt I. (Stattgabe)

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

Persönliche Haftungen erstrecken sich gemäß § 7 Abs. 2 BAO auch auf Nebenansprüche im Sinne des § 3 Abs. 1 und 2. Zu diesen Nebenansprüchen gehören gemäß § 3 Abs. 2 lit. d

insbesondere die Nebengebühren der Abgaben, wie die Stundungs- und Aussetzungszinsen, der Säumniszuschlag und die Kosten (Gebühren und Auslagenersätze) des Vollstreckungs- und Sicherungsverfahrens, worunter gemäß § 26 AbgEO insbesondere Pfändungsgebühren und die durch die Vollstreckungsmaßnahmen verursachten Barauslagen (somit auch Postgebühren) fallen.

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

Verjährung

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

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

Dem Einwand des Bf., dass die haftungsgegenständlichen Abgaben gemäß § 238 BAO verjährt wären, ist die Aktenlage entgegenzuhalten, wonach ab 16.02.2009 (dem ältesten Fälligkeitstag) folgende Unterbrechungshandlungen, die die fünfjährige Einhebungsverjährungsfrist jeweils neu in Gang setzten, gesetzt wurden:

<i>Datum</i>	<i>Unterbrechungshandlung</i>	<i>früheste Verjährung mit Ablauf</i>
29.10.2010	Begehung durch den Außendienst	31.12.2015
06.12.2013	Pfändung und Demontage der Werkstatteinrichtung durch den Außendienst	31.12.2018
12.09.2017	Abfragen zum Bf. (Zentrales Melderegister, KFZ-Zentralregister, Unternehmensregister)	31.12.2022
10.05.2019	Haftungsvorerhebung an den Bf.	31.12.2024
03.06.2022	Haftungsbescheid an den Bf.	31.12.2027

Dem Einwand des Bf., dass die (EDV-unterstützten) Abfragen vom 12.09.2017 nicht nach außen in Erscheinung getreten seien, ist entgegenzuhalten, dass es nach ständiger Rechtsprechung

des Verwaltungsgerichtshofes für die Unterbrechungswirkung einer Amtshandlung im Sinne des § 238 Abs. 2 BAO genügt, dass sie nach außen in Erscheinung tritt und erkennbar den Zweck verfolgt, den Anspruch gegen einen bestimmten Abgabenschuldner durchzusetzen, ohne dass es darauf ankommt, ob die Amtshandlung zur Erreichung des angestrebten Erfolges konkret geeignet war und ob der Abgabenschuldner von der Amtshandlung Kenntnis erlangte (VwGH 13.9.2018, Ro 2018/16/0016), wie dies beispielsweise bereits bei einer an die Meldebehörde gerichteten Meldeanfrage der Fall sein kann (VwGH 11.11.2004, 2002/14/0151).

Auch aus dem weiteren Vorbringen, dass nach diesen Abfragen weitere 1 ½ Jahre vergangen seien, bis weitere Vorerhebungen stattgefunden hätten, lässt sich nichts gewinnen, da der Verwaltungsgerichtshof judiziert, dass der Anfrage der Einbringungsstelle des Finanzamtes nicht allein deswegen das Ziel fehlt, die fälligen Abgabenrückstände beim Bf. einzubringen, weil die Behörde solche Durchsetzungsmaßnahmen erst mehr als ein Jahr nach Mitteilung des Wohnsitzes des Beschwerdeführers durch das Zentralmeldeamt Wien gesetzt hat (vgl. VwGH 24.10.2002, 2000/15/0141).

Gleiches gilt in Analogie auch für die am selben Tag durchgeführten weiteren Abfragen.

Durch die Anmeldung im Insolvenzverfahren wird gemäß § 9 Abs. 1 IO die Verjährung der angemeldeten Forderung unterbrochen. Die Verjährung der Forderung gegen den Schuldner beginnt von neuem mit dem Ablauf des Tages, an dem der Beschluss über die Aufhebung des Insolvenzverfahrens rechtskräftig geworden ist.

Darüber hinaus war auch auf Grund des vom D-3 bis D-6 anhängigen Insolvenzverfahrens (Sanierungsverfahrens), bei dem die haftungsgegenständlichen Forderungen angemeldet waren, die Verjährung gemäß § 9 Abs. 1 IO unterbrochen, weshalb die Einhebungsverjährung erst wieder mit Ablauf des D-7 eintreten hätte können.

Daraus erhellt, dass eine Verjährung der Einhebung nach § 238 Abs. 1 BAO zufolge der regelmäßigen Unterbrechungshandlungen gemäß § 238 Abs. 2 BAO nicht eingetreten ist.

Voraussetzungen für die Haftung gemäß § 9 Abs. 1 BAO

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

Abgabensforderungen

Sämtliche Abgaben mit Ausnahme der bescheidmäßig festgesetzten Umsatzsteuern 2008-2011 sowie Körperschaftsteuer und Anspruchszinsen 2011, wobei diese Bescheide dem Bf. auch mit dem angefochtenen Haftungsbescheid übermittelt wurden, sind Selbstbemessungsabgaben und wurden von der Gesellschaft bzw. dem Bf. als deren Vertreter selbst gemeldet, aber nicht entrichtet. Alle Abgaben haften nach wie vor in der Höhe aus, mit der der Bf. zur Haftung herangezogen wurde.

Der Einwand des Bf., dass die haftungsgegenständlichen Abgabenschulden im Sanierungsverfahren erlassen worden seien, erweist sich als unzutreffend, da sämtliche Selbstbemessungsabgaben noch vor der Eröffnung des Sanierungsverfahrens (D-3) (ab 03.02.2010) gemeldet und die Festsetzungsbescheide bereits am 24.09.2013 (Umsatzsteuern 2008-2011) und 14.10.2013 (Wiederaufnahme der Körperschaftsteuer 2011 samt den zugehörigen Anspruchszinsen) erlassen wurden.

Uneinbringlichkeit

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

Im gegenständlichen Fall steht die Uneinbringlichkeit fest, da mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom D-6 das über das Vermögen der G-1 am D-3 eröffnete Sanierungsverfahren nach Bestätigung der Sanierungsplanquote von 25%, die zur Gänze bereits vor Erlassung des Haftungsbescheides (03.06.2022) und damit die haftungsgegenständlichen Abgaben mindernd entrichtet wurde (8% am 08.05.2014, je 4% am 13.10.2014, am 07.04.2015 und am 06.10.2015 sowie 5% am 12.04.2016), aufgehoben wurde.

Dem Einwand des Bf., dass das Finanzamt dem Sanierungsplan zugestimmt und damit auf die Zahlung der restlichen Abgaben verzichtet habe, ist entgegenzuhalten, dass nach Abschluss des gegenständlichen Sanierungsverfahrens und Entrichtung der Quotenzahlungen feststeht, dass nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes der in der Sanierungsplanquote nicht mehr Deckung findende Teil der Insolvenzforderung (diesfalls 75% der ursprünglichen Abgabenforderungen) uneinbringlich ist und eine rechtskräftige Bestätigung eines Sanierungsplans des Primärschuldners der Geltendmachung der Haftung nach den §§ 80 ff. BAO auch für die die Sanierungsplanquote übersteigenden Abgabenschulden nicht entgegensteht (vgl. VwGH 22.9.1999, 96/15/0049; VwGH 28.2.2014, 2012/16/0001).

Darüber hinaus lässt sich aus dem Vorbringen des Bf., dass der primäre Zweck eines Sanierungsverfahrens die Fortführung des Unternehmens durch teilweise Entschuldung sei, für das gegenständliche Haftungsverfahren nichts gewinnen, da lediglich für die GmbH eine

Restschuldbefreiung nach Abschluss der vereinbarten Zahlungen eintrat. Da aber die juristische Person eigene Rechtspersönlichkeit besitzt und nicht mit deren Vertreter, dem Bf. als natürliche Person, gleichzusetzen ist, konnte die für die Gesellschaft eingetretene Schuldbefreiung keine Auswirkung auf die Haftungsinanspruchnahme des Geschäftsführers haben.

Vertreter

Unbestritten ist, dass der Bf. seit D-1 Geschäftsführer der G-1 ist.

Verfahrensgegenständlich ist dabei der Zeitraum vom 15.02.2010 (früheste Fälligkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben) (Insolvenzforderungen) bis D-3 (Eröffnung des Sanierungsverfahrens).

Schuldhafte Pflichtverletzung

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

Aus dem Einwand des Bf., dass ein gegen ihn eröffnetes Finanzstrafverfahren eingestellt worden sei, weshalb die Haftungsinanspruchnahme von den Feststellungen der Finanzstrafbehörde abweiche, lässt sich nichts gewinnen, weil das Vorliegen eines strafrechtlich relevanten Verhaltens oder gar einer strafgerichtlichen Verurteilung nicht Voraussetzung der Haftungsinanspruchnahme nach §§ 9 und 80 BAO ist (VwGH 6.7.2006, 2006/15/0030; VwGH 28.5.2008, 2006/15/0007). Weder ein völliges Unterbleiben eines Strafverfahrens noch die Einstellung von Vorerhebungen oder einer Voruntersuchung, noch ein freisprechendes Urteil des Strafgerichtes könnte eine Bindung der Abgabenbehörde bei der Beurteilung der Haftungsvoraussetzungen nach § 9 BAO bewirken (VwGH 16.9.2003, 2003/14/0040).

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

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist es Sache des Geschäftsführers, die Gründe darzulegen, die ihn ohne sein Verschulden daran gehindert haben, die ihm obliegenden abgabenrechtlichen Verpflichtungen zu erfüllen (VwGH 18.10.1995, 91/13/0037, 0038). Er hat also darzutun, weshalb er nicht dafür Sorge tragen konnte, dass die Gesellschaft die anfallenden Abgaben rechtzeitig entrichtet hat, andernfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung angenommen werden darf (vgl. VwGH 16.12.2009, 2009/15/0127).

Wird eine Abgabe nicht entrichtet, weil der Vertretene überhaupt keine liquiden Mittel hat, so verletzt der Vertreter dadurch keine abgabenrechtliche Pflicht (VwGH 20.9.1996, 94/17/0420; VwGH 28.5.2008, 2006/15/0089).

Der Geschäftsführer haftet für nicht entrichtete Abgaben der Gesellschaft auch dann, wenn die Mittel, die ihm für die Entrichtung aller Verbindlichkeiten zur Verfügung gestanden sind, hierzu nicht ausreichen; es sei denn, er weist nach, dass er diese Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet, die Abgabenschulden daher im Verhältnis nicht schlechter behandelt hat als andere Verbindlichkeiten (VwGH 19.5.2015, 2013/16/0016).

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

Dem Einwand der bereits vom Masseverwalter geprüften Gleichbehandlung ist zu entgegnen, dass nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes im Haftungsverfahren nicht zu prüfen ist, ob bzw. inwieweit von den Vertretern geleistete Zahlungen nach den Bestimmungen der Insolvenzordnung wegen Begünstigung von Gläubigern rechtsunwirksam bzw. anfechtbar gewesen wären. Die im Haftungsverfahren zu beantwortende Frage, ob der Abgabengläubiger gegenüber anderen Gläubigern nicht benachteiligt wurde, bleibt davon unberührt (vgl. VwGH 26.5.2004, 2001/08/0043).

Für die Frage, ob andere andrängende Gläubiger gegenüber dem Bund als Abgabengläubiger begünstigt worden sind, ist nicht bedeutsam, ob oder inwieweit vom Abgabepflichtigen geleistete Zahlungen nach den Bestimmungen der Insolvenzordnung rechtsunwirksam oder anfechtbar gewesen wären (VwGH 22.12.2015, Ra 2015/16/0128).

Darüber hinaus verletzt der Geschäftsführer die dem Abgabengläubiger gegenüber bestehende Pflicht zur zumindest anteiligen Tilgung der Abgabensforderungen auch dann, wenn er das Gebot quotenmäßiger Befriedigung der offenen Forderungen insoweit nicht beachtet, als er keinem der Gesellschaftsgläubiger auch nur anteilig Zahlung leistet. In einer Gleichbehandlung

der Abgabenschulden kann keine unzulässige Gläubigerbevorzugung gesehen werden (VwGH 29.1.2004, 2000/15/0168; VwGH 15.12.2004, 2004/13/0146).

Seitens des Bf. wurde nicht vorgebracht, dass die Primärschuldnerin im haftungsgegenständlichen Zeitraum über keine finanzielle Mittel mehr verfügt habe bzw. wurde auch nicht behauptet, es seien sämtliche Gläubiger gleichbehandelt worden. Für eine völlige Vermögenslosigkeit der Primärschuldnerin ergeben sich auch nach Aktenlage keine Anhaltspunkte, zumal er die Abwicklungen von Geschäften Zug-um-Zug einbekannte. Was eine allfällige Gleichbehandlung der Gläubiger betrifft, so wäre dies vom Bf. zu behaupten und zu beweisen gewesen.

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

Dem Einwand des Bf., dass es aufgrund der lange zurückliegenden Ereignisse keine rechtlichen Aufbewahrungspflichten mehr gegeben habe, ist zu entgegnen, dass die Haftung nicht auf die Verletzung der Aufbewahrungspflicht gemäß § 132 BAO gestützt wird. Die Beendigung der Geschäftsführertätigkeit enthebt den Vertreter nicht von der oben beschriebenen Darlegungspflicht. Im Übrigen ist jedem Vertreter, der fällige Abgaben der Gesellschaft nicht (oder nicht zur Gänze) entrichten kann, schon im Hinblick auf seine mögliche Inanspruchnahme als Haftungspflichtiger zumutbar, sich - spätestens dann, wenn im Zeitpunkt der Beendigung der Vertretungstätigkeit fällige Abgabenschulden unberichtigt aushaften - jene Informationen zu sichern, die ihm im Fall der Inanspruchnahme als Haftungspflichtiger die Erfüllung der Darlegungspflicht im oben beschriebenen Sinn ermöglichen. Diese Darlegungspflicht trifft nämlich auch solche Haftungspflichtige, die im Zeitpunkt der Feststellung der Uneinbringlichkeit der Abgaben bei der Gesellschaft nicht mehr deren Vertreter sind (VwGH 28.10.1998, 97/14/0160).

Allerdings erging an den Bf. ein Haftungsvorhalt vom 10.05.2019 mit dem Ersuchen um Bekanntgabe der an andere Gläubiger geleisteten Zahlungen sowie um Darlegung seiner wirtschaftlichen Verhältnisse, woraufhin jedoch erst nach Ablauf von drei Jahren die Haftungsinanspruchnahme (Haftungsbescheid vom 03.06.2022) erfolgte, weshalb er davon ausgehen durfte, dass seine Rechtfertigung vom 10.05.2019 die Abstandnahme des Finanzamtes von seiner Heranziehung zur Haftung bewirkte.

Im gegenständlichen Fall kann ihm daher das Nichtvorhandensein der Unterlagen nicht vorgeworfen und somit von ihm kein Nachweis für die Gleichbehandlung der Verbindlichkeiten gefordert werden.

Im Hinblick auf die zu Recht unterlassene Behauptung und Konkretisierung des Ausmaßes der Unzulänglichkeit der in den Fälligkeitszeitpunkten zur Verfügung gestandenen Mittel zur Erfüllung der vollen Abgabenverbindlichkeiten kommt eine Haftungsinanspruchnahme für die von der Haftung betroffenen Abgabenschulden – mit Ausnahme der Lohnsteuern, da für aushaftende Abfuhrabgaben wie die Lohnsteuer Ausnahmen vom Gleichheitsgrundsatz gelten, weil nach § 78 Abs. 3 EStG der Arbeitgeber, wenn die zur Verfügung stehenden Mittel nicht zur Zahlung des vollen vereinbarten Arbeitslohnes ausreichen, die Lohnsteuer von dem tatsächlich zur Auszahlung gelangenden niedrigeren Betrag zu berechnen und einzubehalten hat (VwGH 15.5.1997, 96/15/0003; VwGH 29.1.2004, 2000/15/0168) – nicht in Betracht.

Folgende Abgaben verbleiben daher (zunächst, siehe Ermessen):

<i>Abgabe</i>	<i>Zeitraum</i>	<i>Betrag</i>
Lohnsteuer	04/2010	151,80
Lohnsteuer	05/2010	151,86
Lohnsteuer	06/2010	194,86
Lohnsteuer	10/2012	318,27
Lohnsteuer	11/2012	457,43
Lohnsteuer	12/2012	318,27
Lohnsteuer	01/2013	347,15
Lohnsteuer	02/2013	347,15
Lohnsteuer	03/2013	347,15
Lohnsteuer	04/2013	347,15
Lohnsteuer	05/2013	347,15
Lohnsteuer	06/2013	440,78
Lohnsteuer	07/2013	347,15
Lohnsteuer	08/2013	347,15
Lohnsteuer	09/2013	347,15
Lohnsteuer	10/2013	347,15

Summe	5.157,62
-------	----------

Kausalität

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

Ermessen

Die Geltendmachung der Haftung liegt im Ermessen der Abgabenbehörde, das sich innerhalb der vom Gesetz aufgezeigten Grenzen (§ 20 BAO) zu halten hat. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Dabei ist dem Begriff „Billigkeit“ die Bedeutung von Angemessenheit in Bezug auf berechnete Interessen der Partei und dem Begriff „Zweckmäßigkeit“ das öffentliche Interesse, insbesondere an der Einhebung der Abgaben, beizumessen (VwGH 30.6.2021, Ra 2019/15/125).

Die im Rahmen des § 224 BAO zu treffende Ermessensentscheidung iSd § 20 BAO ist innerhalb der vom Gesetzgeber gezogenen Grenze nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Wesentliches Ermessenskriterium ist die Vermeidung eines endgültigen Abgabenausfalles. Aus dem auf die Hereinbringung der Abgabenschuld beim Haftenden gerichteten Besicherungszweck der Haftungsnorm folgt, dass die Geltendmachung der Haftung in der Regel ermessenskonform ist, wenn die betreffende Abgabe beim Primärschuldner uneinbringlich ist (VwGH 25.6.1990, 89/15/0067).

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (zB VwGH 3.9.2008, 2006/13/0159; VwGH 16.10.2014, Ro 2014/16/0066) ist dem Element der Zumutbarkeit der Heranziehung eines Haftungspflichtigen angesichts lange verstrichener Zeit im Rahmen der behördlichen Ermessensübung besondere Bedeutung beizumessen.

Ein langer Zeitabstand zwischen dem Entstehen der Abgabenschuld oder dem Hervorkommen der Uneinbringlichkeit der Abgaben bei der Primärschuldnerin einerseits und der bescheidmäßigen Inanspruchnahme zur Haftung andererseits ist ein Umstand, den die Abgabenbehörde bei der Inanspruchnahme zur Haftung im Sinne des Ermessens nicht außer Betracht lassen darf (VwGH 20.9.2023, Ra 2023/13/0050).

Die Entstehung der Abgabenschuld der vom Haftungsausspruch betroffenen Lohnsteuern liegt nunmehr 12-15 Jahre zurück. Die Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben

bei der Primärschuldnerin stand im Zeitpunkt der Aufhebung des Sanierungsverfahrens, somit am D-6, fest. Der Haftungsbescheid erging erst mehr als 8 Jahre danach (03.06.2022). Für das lange Zuwarten bis zur Erlassung des Haftungsbescheides lagen keine Gründe vor.

Der Obliegenheit, angesichts lange verstrichener Zeit resultierende Unbilligkeiten hintanzuhalten, wurde auch in zahlreichen Entscheidungen des Bundesfinanzgerichtes (zB BFG 16.12.2021, RV/7102648/2021) insofern Rechnung getragen, als die Haftung im Rahmen der Ermessensentscheidung aufgehoben wurde.

In Abwägung von Zweckmäßigkeit und Billigkeit war der Beschwerde daher im Rahmen des Ermessens stattzugeben und der Haftungsbescheid aufzuheben.

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.

Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung liegt hier nicht vor. Die Entscheidung folgt vielmehr der dargestellten Judikatur des VwGH.

Wien, am 27. Februar 2025