

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 17. März 2016 gegen den Bescheid des ***FA*** vom 11. Jänner 2016 betreffend Haftungsbescheid / Sonstige 2016 Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Am 24.9.2015 erließ das Finanzamt einen Vorhalt an den Beschwerdeführer (Bf.), in dem es ausführte, dass Vertreter juristischer Personen alle Pflichten des Vertretenen zu erfüllen hätten. Insbesondere hätten sie dafür zu sorgen, dass die Abgaben aus den Mitteln, die sie verwalten, vorschriftsmäßig entrichtet werden.

Vertreter würden mit ihrem persönlichen Einkommen und Vermögen für unentrichtet gebliebene Abgaben des Vertretenen haften, wenn sie an der Nichtentrichtung dieser Abgaben ein Verschulden treffe. Leichte Fahrlässigkeit gelte bereits als Verschulden.

Der Bf. werde daher in seinem Interesse ersucht, die nachfolgenden Fragen sorgfältig und vollständig zu beantworten und durch Vorlage geeigneter Unterlagen, die zu seiner Entlastung dienen könnten, zu belegen.

Am Konnte der Primärschuldnerin, deren Geschäftsführer der Bf. war, hafteten Abgabebeträge in Summe von 128.402,72 € aus.

Aufgeschlüsselt handelte es sich dabei um Umsatzsteuer 10/2011 – 02/2013, Lohnsteuer

05/2012 – 02/2013, Kapitalertragsteuer 01/2011 – 12/2012, Körperschaftsteuer 07/2012 – 03/2013, Kammerumlage 04/2012 – 12/2012, DB 2011, 05 – 09/2012, 12/2012 – 03/2013 sowie Zuschlag zum DB 05/2012 – 09/2012, 12/2012 -03/2013.

Laut Firmenbuchauszug sei der Bf. seit 22.6.2001 als Vertreter der primärschuldnerischen GmbH bestellt. In dieser Funktion als Geschäftsführer sei ihm die Wahrnehmung der abgabenrechtlichen Verpflichtungen der GmbH oblegen.

Da die angeführten Abgabebeträge während seiner Vertretungsperiode fällig bzw. nicht entrichtet worden seien, müsse das Finanzamt bis zum Beweis des Gegenteils davon ausgehen, dass er der ihm aufgetragenen Erfüllung der abgabenrechtlichen Pflichten der Vertretenen nicht vorschriftsgemäß nachgekommen sei.

Die genannten Beträge seien bei der GmbH als uneinbringlich anzusehen. Dies ergebe sich zweifelsfrei daraus, da über das Vermögen der GmbH am tt.05.2013 das Konkursverfahren eröffnet worden sei und am tt.08.2013 nach § 152b IO aufgehoben worden sei. Die Quote habe 30 % betragen. Unter Berücksichtigung der Konkursquote von 30 % sei der Betrag von € 128.402,72 uneinbringlich.

Sofern die GmbH bereits ab den jeweiligen Fälligkeitstagen der Abgaben nicht mehr über ausreichende liquide Mittel zur (vollen) Bezahlung aller Verbindlichkeiten verfügt habe, werde der Bf. ersucht, dies durch eine Auflistung sämtlicher Gläubiger ab dem Zeitpunkt der Abgabefälligkeit gleichzeitig oder früher fällig gewordenen Forderungen darzulegen. In dieser Aufstellung müssten alle damaligen Gläubiger der GmbH (auch die zu Gänze bezahlten) sowie die auf einzelne Verbindlichkeiten (Gläubiger) geleisteten Zahlungen (Quoten) enthalten sein. Außerdem seien alle verfügbar gewesenen liquiden Mittel (Bargeld und offenen Forderungen) anzugeben bzw. gegenüberzustellen. Für den Nachweis der quotenmäßigen Erfüllung der Gläubigergleichbehandlung sei eine rechnerische Darstellung vorzulegen. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sei es Aufgabe des Vertreters, im Verwaltungsverfahren allfällig vorliegende Gründe aufzuzeigen, die ihn daran gehindert hätten, die Abgabenschuld am oder nach dem Fälligkeitstag zu begleichen (VwGH 23.03.2010, 2007/13/0137).

Beispielhaft wurden dabei monatliche Saldenlisten, beginnend mit dem Vormonat des haftungsrelevanten Zeitraumes, die Summe der Monatsbewegungen auf jeder Kontoseite der einzelnen Konten (kein Saldo) oder Debitoren und Kreditoren gesondert und nicht in einer Gesamtsumme aufscheinend, angeführt.

Es stehe dem Bf. frei, die maßgebliche finanzielle Situation ab Eintritt der Abgabefälligkeiten, die offenen Verbindlichkeiten und die erbrachten Tilgungsleistungen an alle einzeln anzuführenden Gläubiger der GmbH auch auf andere Art und Weise einwandfrei bekannt zu geben.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes obliege dem Vertreter der Nachweis dafür, wie die Zahlungsmittel zur Verfügung gestanden seien und in welchem Ausmaß die anderen Gläubiger der GmbH noch Befriedigung erlangten, zu erbringen. Im Fall

der Nichterbringung dieser Nachweise müsse das Finanzamt davon ausgehen, dass der Bf. die ihm obliegende Verpflichtung, die fällig gewordenen Abgaben aus den verwaltenden Mitteln zu entrichten, schuldhaft verletzt habe, und diese Pflichtverletzung auch ursächlich für den Abgabenausfall bei der GmbH sei. Unter diesen Umständen hafte er für die uneinbringlichen Abgabenschuldigkeiten im vollen Ausmaß (z.B. VwGH 22.12.2005, 2005/15/0114).

Werde der Nachweis einer Gläubigergleichbehandlung nicht in nachvollziehbarer Weise erbracht, liege es im Ermessen des Finanzamtes, die Haftung für die genannten Abgabebeträge auszusprechen, bei Benachteiligung des Abgabengläubigers im Ausmaß der nachgewiesenen Benachteiligung der Abgabenschuldigkeiten gegenüber den anderen Verbindlichkeiten der GmbH (z.B. VwGH 29.1.2004, 2000/15/0168). Da der öffentliche Auftrag zur Ergreifung aller Mittel, vollstreckbare Abgaben einzubringen, bei einer vorzuwerfenden Pflichtverletzung allfällige Einzelinteressen verdränge (z.B. VwGH 10.10.2005, 2004/14/0112), sähe sich das Finanzamt veranlasst, die gesetzliche Vertreterhaftung im erforderlichen Ausmaß geltend zu machen.

Am 30.11.2015 langte eine Vorhaltsbeantwortung des (damaligen) steuerlichen Vertreters ein, in der vorgebracht wurde, dass hinsichtlich der Inanspruchnahme zur Haftung gem. § 9 iVm § 80 BAO ein Ermessensspielraum des Finanzamtes bestehe. Im vorliegenden Fall wäre hinsichtlich der Ermessensausübung insbesondere die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit (vgl Ritz, BAO⁵ § 9 Rz 28 mwN) vom Bf. bei der Haftungsinanspruchnahme zu beachten: Herr ***Bf1*** verfüge zum gegenwärtigen Zeitpunkt über kein Vermögen. Seit 1.11.2015 sei Herr ***Bf1*** wieder angestellt und beziehe ein Nettogehalt von ca. 1.400 €/Monat. Von diesem Einkommen könne ein Betrag von ca. 356 €/Monat gepfändet werden, jedoch sei dieser Betrag bereits in Pfändung. Somit wäre eine etwaige Haftungsinanspruchnahme durch die Finanzverwaltung keinesfalls einbringlich. In diesem Zusammenhang sei bei der Ermessensausübung auch der Grundsatz der Sparsamkeit, Wirtschaftlichkeit und Zweckmäßigkeit der Vollziehung (Art 126b (5) B-VG) zu beachten - insbesondere in Hinblick auf die Kosten der Vollstreckungsversuche, die aus oben genannten Gründen erfolglos verlaufen würden.

Unabhängig davon lägen die gegenständlichen Abgabenschulden schon lange Zeit zurück - ein Umstand der lt. stRsp bei der Ermessensausübung ebenfalls berücksichtigt werden müsse (vgl Ritz, BAO⁵ § 9 Rz 28 mwN).

Alle diese Aspekte zusammen müssten bei genauer Prüfung durch die Behörde im Ergebnis dazu führen, dass eine Haftungsinanspruchnahme im gegenständlichen Fall zu unterbleiben habe.

Aus diesem Grund sei die Höhe des Haftungsbetrages vordergründig noch nicht geprüft worden.

Mit Datum 11.1.2016 erging der nunmehr angefochtenen Haftungsbescheid.

Zur Stellung als Vertreter führte das Finanzamt in der Begründung aus, dass der Bf. von 22.06.2001 bis zur Insolvenzeröffnung der Primärschuldnerin (in weiterer Folge kurz GmbH) im Firmenbuch als handelsrechtlicher Geschäftsführer der GmbH eingetragen gewesen sei. Somit sei er Vertreter der GmbH im Sinne der §§ 9 und 80 BAO.

Hinsichtlich des Bestehens einer Abgabeforderung gegen den Vertretenen wurde dargelegt, dass die Umsatzsteuer 10/2011 bis 12/2011, 02/2012 bis 12/2012 sowie 01/2013 bis 02/2013 jeweils mittels Umsatzsteuervoranmeldung gemeldet worden sei. Die Lohnabgaben 05/2012 bis 03/2013 sei gemeldet worden, die Lohnabgaben 2011 sei mittels Bescheides festgesetzt worden.

Diese offenen Forderungen seien auch im Konkurs der GmbH anerkannt worden. Somit bestehe eine Abgabeforderung gegen die GmbH.

Die Abgabenbescheide seien im Zuge dieses Haftungsbescheides zur Kenntnis gebracht worden.

Die Uneinbringlichkeit der Abgabeforderung ergebe sich deshalb, da über das Vermögen der GmbH am tt.5.2013 ein Insolvenzverfahren eröffnet worden sei. Dieses Verfahren beim LG für ZRS X, GZ 40S 35/13 i, sei am tt.08.2013 gem. § 152b IO aufgehoben worden. Die Quote habe 30% betragen. Die Haftung gem. § 9 BAO sei eine Ausfallhaftung (VwGH 24.2.2004, 99/14/0278). Voraussetzung sei die objektive Uneinbringlichkeit der betreffenden Abgaben im Zeitpunkt der Inanspruchnahme des Haftenden (VwGH 31.3.2004, 2003/13/0153).

Unter Berücksichtigung der Insolvenzquote von 30 % sei der Betrag von € 128.402,72 uneinbringlich.

Zur Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten des Vertreters führte das Finanzamt weiters aus, dass es haftungsrelevant nur sei, wenn sich die Uneinbringlichkeit aus der Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten ergebe (VwGH 18.10.1995, 91/13/0038).

Zu den abgabenrechtlichen Pflichten würden insbesondere gehören:

die Abgabentrichtung aus den Mitteln, die der Vertreter verwalte,
die Führung gesetzlicher Aufzeichnungen (VwGH 30.5.1989, 89/14/0043),
die zeitgerechte Einreichung von Abgabenerklärungen (VwGH 29.5.2001, 2000/14/0006).

Die Pflicht des Vertreters, die vom Vertretenen geschuldeten Abgaben zu entrichten, bestehe nur insoweit, als hierfür liquide Mittel vorhanden seien (VwGH 7.12.2000, 2000/16/0601).

Der Zeitpunkt, für den zu beurteilen sei, ob der Primärschuldnerin die für die Abgabentrichtung erforderlichen Mittel zur Verfügung standen, bestimme sich danach, wann die Abgaben bei Beachtung der abgabenrechtlichen Vorschriften zu entrichten gewesen wären (VwGH 27.4.2000, 98/15/0003; VwGH 31.10.2000, 95/15/0137).

Bei Selbstbemessungsabgaben (wie der Lohnsteuer und der Umsatzsteuer) sei maßgeblich, wann die Abgaben bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung abzuführen gewesen wären.

Maßgeblich sei somit der Zeitpunkt der Fälligkeit der Abgaben, unabhängig davon, wann sie bescheidmäßig festgesetzt wurden.

Reichen die Mittel der Primärschuldnerin nicht aus, die offenen Schuldkheiten zur Gänze zu entrichten, so sei der Vertreter grundsätzlich zur Befriedigung der Schulden im gleichen Verhältnis (anteilig) verpflichtet (Gleichbehandlungsgrundsatz). Er dürfe hierbei Abgabenschulden nicht schlechter behandeln als die übrigen Schulden (VwGH 27.05.1998, 95/13/0170; VwGH 17.08.1998, 97/17/0096, 29.03.2001, 2000/16/0149).

Er sei jedoch nicht verpflichtet, den Abgabengläubiger besser als die übrigen Gläubiger zu behandeln (VwGH 17.8.1998, 98/17/0038).

Bei Verletzung des Gleichbehandlungsgrundsatzes erstrecke sich die Haftung des Vertreters nur auf jenen Betrag, um den bei gleichmäßiger Behandlung sämtlicher Gläubiger die Abgabenbehörde mehr erlangt hätte, als sie infolge des pflichtwidrigen Verhaltens des Vertreters tatsächlich bekommen habe. (VwGH 22.9.1999, 96/15/0049; VwGH 24.10.2000, 95/14/0090; VwGH 29.3.2001, 2000/14/0149).

Allerdings habe das Ausreichen der Mittel zur Abgabentrichtung nicht die Abgabenbehörde nachzuweisen; vielmehr habe der Vertreter das Fehlen ausreichender Mittel nachzuweisen (VwGH 26.9.2000, 99/13/0090; VwGH 9.8.2001, 98/16/0348). Gelingen ein solcher Nachweis nicht, könne die Haftung für den gesamten uneinbringlichen Abgabenrückstand geltend gemacht werden (VwGH 27.9.2000, 95/14/0056, VwGH 29.3.2001, 2000/14/0149).

Diese qualifizierte Mitwirkungspflicht entbinde die Abgabenbehörde jedoch nicht von jeglicher Ermittlungspflicht. Die Behörde habe bei entsprechenden Behauptungen und diesbezüglichem Beweisanbot die zur Entlastung des Vertreters angebotenen Beweise aufzunehmen und erforderliche Präzisierungen abzufordern, jedenfalls aber konkrete Feststellungen über die angebotenen Entlastungsbehauptungen zu treffen (VwGH 23.4.1998, 95/15/0145; VwGH 20.4.1999, 94/14/0147).

Mit Vorhalt vom 24.09.2015 sei der Bf. aufgefordert worden, Nachweise bis zum 30.10.2015 zu erbringen, wie die Zahlungsmittel zur Verfügung gestanden seien und in welchem Ausmaß die anderen Gläubiger der GmbH noch Befriedigung erlangt hätten. Dieser Aufforderung sei der Bf. nicht nachgekommen. In der Stellungnahme des steuerlichen Vertreters vom 27.11.2015 werde allerdings eine Nichtausübung des Ermessensspielraumes seitens des Finanzamtes argumentiert, da der Bf. zum gegenwärtigen Zeitpunkt über kein Vermögen verfüge und eine etwaige Haftungsinanspruchnahme keinesfalls einbringlich sei.

Die im Rahmen des § 224 BAO zu treffende Ermessensentscheidung iSd § 20 BAO sei innerhalb der vom Gesetzgeber gezogenen Grenze nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Wesentliches Ermessenskriterium sei die Vermeidung eines endgültigen Abgabenausfalles. Aus dem die Hereinbringung der Abgabenschuld beim Haftenden gerichteten Besicherungszweck der

Haftungsnorm folge, dass die Geltendmachung der Haftung in der Regel ermessenskonform sei, wenn die betreffende Abgabe beim Primärschuldner uneinbringlich sei. (VwGH 25.6.1990, 89/15/0067).

Weiters gehe aus der Stellungnahme hervor, dass bei der Ermessensentscheidung auch berücksichtigt werden müsse, dass die gegenständlichen Abgabenschulden schon lange Zeit zurücklägen.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (zB VwGH 3.9.2008, 2006/13/0159) sei der Zumutbarkeit bei Heranziehung eines Haftungspflichtigen angesichts lange verstrichener Zeit im Rahmen der behördlichen Ermessensausübung Bedeutung beizumessen, allerdings stelle das herangezogene Erkenntnis nicht auf die zurückliegenden Abgabenschulden ab, sondern auf den Zeitraum zwischen der Beendigung des Konkurses und der Geltendmachung der Haftung.

Im Jahr 2011 seien € 2.161.230,45, im Jahr 2012 wurden € 1.118.380,19 und im Jahr 2013 wurden € 593.447,25 an Umsätzen erzielt worden. Es sei daher davon auszugehen, dass Mittel der GmbH zur Verfügung gestanden seien, um die Verbindlichkeiten zu bezahlen, und dass die vorhandenen Mittel nicht im gleichen Verhältnis zur Befriedigung der Schulden eingesetzt worden seien.

Der Bf. sei zur anteilmäßigen Verteilung der liquiden Mittel nach dem Gleichbehandlungsgrundsatz verpflichtet gewesen. Durch die Nichtbeachtung dieses Grundsatzes für die Umsatzsteuer, den Dienstgeberbeitrag, den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag und die Körperschaftsteuer habe der Bf. seine abgabenrechtlichen Pflichten als Vertreter der GmbH verletzt.

Ihm als Vertreter der GmbH sei der Nachweis oblegen, welcher Betrag bei Gleichbehandlung sämtlicher Gläubiger bezogen auf die jeweiligen Fälligkeitszeitpunkte einerseits und das Vorhandensein liquider Mittel andererseits - an die Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre (VwGH 16.9.2003, 2003/14/0040; 27.4.2005, 2004/14/0030).

Da trotz Aufforderung vom 24.09.2015 keine rechnerische Darstellung der quotenmäßigen Gleichbehandlung aller Gläubiger übermittelt worden sei, werde die Schlechterstellung des ***FA*** zu 100% angenommen und die Haftung für den gesamten Abgabenrückstand ausgesprochen (VwGH 7.12.2000, 2000/16/0601).

Eine Ausnahme vom Gleichheitsgrundsatz bestehe für Abfuhrabgaben, wie die Lohnsteuer (VwGH 29.6.1999, 99/14/0040; VwGH 22.2.2001, 2000/15/0227).

Reichten die dem Arbeitgeber zur Verfügung stehenden Mittel zur Zahlung des vollen vereinbarten Arbeitslohnes nicht aus, habe er die Lohnsteuer von dem tatsächlich zur Auszahlung gelangenden niedrigeren Betrag zu berechnen und einzubehalten (§ 78 Abs. 3 EstG 1998). In solchen Fällen dürfen Löhne somit nicht in voller Höhe ausbezahlt werden und sie seien (wie auch andere Schuldigkeiten) anteilig zu kürzen; die auf den gekürzten Lohnbetrag entfallende Lohnsteuer sei zur Gänze zu entrichten (VwGH 16.2.2000, 95/15/0046).

Die Unterlassung der Abfuhr der Lohnsteuer stellt eine schuldhafte Verletzung der abgabenrechtlichen Pflichten als Vertreter der GmbH dar.

Eine weitere Ausnahme vom Gleichheitsgrundsatz bestehe für Abfuhrabgaben, wie die Kapitalertragsteuer (VwGH 16.2.2000, 95/15/0046).

Die Nichtentrichtung der Kapitalertragsteuer, (die auf verdeckte Gewinnausschüttungen entfällt), könne daher nicht mit dem Hinweis auf fehlende Mittel gerechtfertigt werden. Die Pflicht zur Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer (§§ 95, 96 EstG 1998) hätten unter der Sanktion des § 9 Abs. 1 BAO die Vertreter der juristischen Personen zu erfüllen (VwGH 3.7.2003, 2000/15/0043). Dies gelte auch für die Kapitalertragsteuer aus verdeckten Gewinnausschüttungen (VwGH 16.11.2006, 2002/14/0010).

Die Unterlassung der Abfuhr der Kapitalertragsteuer stelle eine schuldhafte Verletzung abgabenrechtlichen Pflichten des Bf. als Vertreter der GmbH dar

Betreffend das Verschulden des Vertreters erläuterte das Finanzamt, dass Verletzungen abgabenrechtlicher Pflichten nur dann zur Haftungsinanspruchnahme berechtigten, wenn die Verletzung schuldhaft erfolgt sei. Eine bestimmte Schuldform sei hierfür nicht erforderlich (VwGH 22.2.2000, 96/14/0158; VwGH 7.12.2000, 2000/16/0601). Daher reiche leichte Fahrlässigkeit (VwGH 18.10.1995, 91/13/0037, VwGH 31.10.2000, 95/15/0137).

Der Vertreter habe dazutun, weshalb er nicht dafür Sorge getragen habe, dass der Vertretene die Abgaben entrichtet habe, widrigenfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung angenommen werden dürfe (VwGH 31.10.2000, 95/15/0137; VwGH 29.5.2001, 99/14/0277; VwGH 9.8.2001, 98/16/0348). In der Regel werde nämlich nur der Vertreter jenen ausreichenden Einblick in die Gebarung des Vertretenen haben, der ihm entsprechende Behauptungen und Nachweise ermögliche (VwGH 19.11.1998, 97/15/0115; VwGH 29.6.1999, 99/14/0128). Der Vertreter habe für die Möglichkeit des Nachweises seines pflichtgemäßen Verhaltens vorzusorgen (VwGH 7.9.1990, 89/14/0132). Ihm obliege kein negativer Beweis, sondern die konkrete (schlüssige) Darstellung der Gründe, die etwa der rechtzeitigen Abgabentrachtung entgegengestanden seien (VwGH 4.4.1990, 89/13/0212). Aufgrund der Aktenlage müsse davon ausgegangen werden, dass zu den jeweiligen Fälligkeitstagen bzw. ab dem ersten Fälligkeitstag liquide Mittel vorhanden gewesen seien, diese jedoch nicht nach dem Gleichbehandlungsgrundsatz verteilt worden seien. Warum keine Gleichbehandlung erfolgt sei, sei trotz Vorhalt nicht dargetan worden.

Es liege daher ein schuldhaftes Verhalten des ehemaligen Vertreters vor.

Zur Kausalität zwischen Pflichtverletzung und Uneinbringlichkeit wurde ausgeführt, dass die Inanspruchnahme der gem. § 9 BAO bestehenden Haftung voraussetze, dass die schuldhafte Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten kausal für die Uneinbringlichkeit sei. Bei schuldhafter Pflichtverletzung dürfe die Abgabenbehörde mangels dagegensprechender Umstände annehmen, dass die Pflichtverletzung Ursache der Uneinbringlichkeit sei (VwGH 16.12.1999, 97/15/0051; VwGH 20.6.2000, 98/15/0084).

Es seien daher alle Voraussetzungen gem. § 9 ABO für eine Inanspruchnahme zur Haftung erfüllt.

Die Geltendmachung der persönlichen Haftung sei eine Ermessensentscheidung. Gem. § 20 BAO seien Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen.

Aus dem auf die Hereinbringung der Abgabenschuld beim Haftenden gerichteten Besicherungszweck der Haftungsnorm folge, dass die Geltendmachung der Haftung in der Regel dann ermessenskonform sei, wenn die betreffenden Abgaben bei der Primärschuldnerin uneinbringlich seien.

Angeschlossen waren dem Berscheid die Niederschrift über die Schlussbesprechung und Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung, eine Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 09.07.2013, der Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom 11.07.2013 und, der Bescheid über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages für das Jahr 2011 vom 11.07.2013.

Am 22.3.2016 langte eine Beschwerde, eingebracht vom damaligen steuerlichen Vertreter des Bf., gegen den erlassenen Haftungsbescheid ein. Beantragt wurde den Haftungsbescheid ersatzlos aufzuheben, da die belangte Behörde diesen Bescheid nach Würdigung der Gesamtumstände nicht hätte erlassen dürfen.

Begründet wurde dies damit, dass die belangte Behörde ihr Ermessen in Betrachtung der Gesamtumstände (insbes. wirtschaftliche Leistungsfähigkeit) dahingehend auszuüben gehabt hätte, von einer Haftung im gegenständlichen Fall abzusehen. In Stellungnahme sei plausibel dargelegt worden, warum eine Haftung im gegenständlichen Fall zu unterbleiben habe. Die belangte Behörde sei auf die vorgebrachten Punkte hinsichtlich der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit in keinsten Weise eingegangen, obwohl sie auf Grund des Amtswegigkeitsprinzips zur Ermittlung des für die korrekte Ermessensausübung erforderlichen Sachverhalts verpflichtet gewesen wäre.

Ohne Feststellung des für die Ermessensausübung relevanten Sachverhalts sei eine korrekte Ermessensausübung gar nicht möglich. Ungeachtet dessen, stelle die belangte Behörde eine Ungleichbehandlung des Finanzamtes zu 100% fest und ziehe den Betroffenen hinsichtlich des gesamten Betrages zur Haftung heran.

Es liege nun an der belangten Behörde im Beschwerdeverfahren (§ 262 ff BAO) die erforderlichen Ermittlungen hinsichtlich des Sachverhaltes, der für die korrekte Ermessensausübung erforderlich wäre, durchzuführen und dann im Rahmen der Ermessensausübung von einer Haftung abzusehen.

Für den Fall, dass der Beschwerde im Zuge der Beschwerdeentscheidung nicht Rechnung getragen werde, werde die Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht (Vorlageantrag gem. § 264 BAO). Es werde ferner die Durchführung einer mündlichen Beschwerdeverhandlung (§ 274 BAO) vor dem gesamten Senat (§ 272 Abs 2 Z 1 BAO) beantragt.

Am 4.4.2016 erging eine Beschwerdeentscheidung (BVE), mit der die Beschwerde abgewiesen wurde.

Dazu führte das Finanzamt in der Begründung aus, dass die Geltendmachung einer Haftung in das Ermessen der Abgabenbehörde gestellt sei (VwGH 23.1.1997, 95/15/0173), wobei die Ermessensentscheidung im Sinne des § 20 BAO innerhalb der vom Gesetz gezogenen Grenzen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen sei. Dem Gesetzesbegriff "Billigkeit" sei dabei die Bedeutung "berechtigzte Interessen der Partei", dem Gesetzesbegriff "Zweckmäßigkeit" die Bedeutung "öffentliches Anliegen an der Einbringung der Abgaben" beizumessen.

Aus dem auf die Hereinbringung der Abgabenschuld beim Haftenden gerichteten Besicherungszweck der Haftungsnorm folge, dass die Geltendmachung der Haftung in der Regel ermessenskonform sei, wenn die betreffende Abgabe beim Primärschuldner uneinbringlich sei (vgl. VwGH 25.6.1990, 89/15/0067). Im vorliegenden Fall sei unbestritten, dass die betreffenden Abgabensforderungen bei der Primärschuldnerin uneinbringlich seien. Zum Hinweis, dass die Haftungssumme aufgrund der Vermögenslage nicht einbringlich sei, werde auf die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes verwiesen, der darin anführt, dass die Abgabenbehörde die Frage der Einbringlichkeit der Haftungsschuld beim Haftenden bei ihren Zweckmäßigkeitsüberlegungen vernachlässigen könne und persönliche Umstände wie die „wirtschaftliche Leistungsfähigkeit“ oder eine Vermögenslosigkeit des Haftenden in keinem erkennbaren Zusammenhang mit der Geltendmachung der Haftung stünden (VwGH 28.05.2008, 2006/15/0007 und 2006/15/0089).

Selbst wenn auf Grund der derzeitigen wirtschaftlichen Situation des Beschwerdeführers die Abgaben erschwert einbringlich seien, ließe sich daraus eine Unzumutbarkeit der Haftungsinanspruchnahme nicht ableiten, weil es nach der Rechtsprechung nicht zutrefte, dass die Haftung nur bis zur Höhe der aktuellen Einkünfte bzw. des aktuellen Vermögens geltend gemacht werden dürfte (vgl. VwGH 29. 6. 1999, 97/14/0128).

Wie bereits im Haftungsbescheid vom 11.01.2016 ausgeführt, obliege dem Vertreter der GmbH der Nachweis, welcher Betrag bei Gleichbehandlung sämtlicher Gläubiger bezogen auf die jeweiligen Fälligkeitszeitpunkte einerseits und das Vorhandensein liquider Mittel andererseits an die Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre (VwGH 16.9.2003, 2003/14/0040; 27.4.2005, 2004/14/0030).

Da trotz Aufforderung vom 24.09.2015 keine rechnerische Darstellung der quotenmäßigen Gleichbehandlung aller Gläubiger übermittelt wurde, werde die Schlechterstellung des ***FA*** zu 100% angenommen und die Haftung für den gesamten Abgabenrückstand ausgesprochen (VwGH 7.12.2000, 2000/16/0601).

Abschließend werde auf die ausführlichen Begründungen im Haftungsbescheid verwiesen.

Im Vorlageantrag vom 18.4.2016 wurde wiederholt eine mündliche Verhandlung vor dem gesamten Senat sowie die Aussetzung der Einhebung beantragt. Auf die Ausführungen des Finanzamtes wurde nicht eingegangen, auch wurde kein neues Vorbringen erstattet.

Im Zuge einer Akteneinsicht vor dem BFG wurde die Sach- und Rechtslage mit dem Bf., der mittlerweile steuerlich nicht mehr vertreten ist, eingehend erörtert. Nach einer Vorsprache des Bf. in der Abgabensicherung des Finanzamtes nahm der Bf. mit Eingabe vom 2.10.2025 sowohl den Antrag auf eine mündliche Verhandlung als auch auf die Abhaltung einer Verhandlung vor dem Senat zurück.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der oben wiedergegebene Verfahrensablauf wird von den Parteien nicht bestritten, findet im Akteninhalt Deckung und wird somit vom BFG zum festgestellten Sachverhalt erhoben. Ergänzend dazu wird durch das Verwaltungsgericht festgestellt, dass mit Beschluss vom tt.5.2013 ein Sanierungsverfahren ohne Eigenverantwortung eröffnet und am tt.8.2013 der Sanierungsplan bestätigt und das Sanierungsverfahren aufgehoben wurde. Die dabei beglichene Quote betrug 30%, die auf die bestehenden Abgabenverbindlichkeiten angerechnet wurde.

Der Sachverhalt und auch die rechtliche Situation wurden dem Bf. anlässlich mehrerer Telefonate mit ihm und auch im Rahmen der von ihm vorgenommenen Akteneinsicht durch das BFG erörtert und von ihm zur Kenntnis genommen.

2. Beweiswürdigung

Aus dem Akteninhalt ergeben sich keine Anhaltspunkte, wonach der festgestellte Sachverhalt nicht schlüssig oder nicht den tatsächlichen Gegebenheiten entsprechen sollte.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung/Abänderung/Stattdage)

Geltendmachung von Haftungen

Die in den §§ 80 ff BAO bezeichneten Vertreter haften neben den durch sie vertretenen Abgabepflichtigen insoweit, als diese Abgaben infolge schuldhafter Verletzung der ihnen auferlegten abgabenrechtlichen oder sonstigen Pflichten nicht ohne Schwierigkeiten eingebracht werden können, insbesondere im Fall der Eröffnung des Insolvenzverfahrens. § 9 Abs. 2 BAO gilt sinngemäß.

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.

Gemäß § 224 Abs. 1 BAO werden die in Abgabenvorschriften geregelten persönlichen Haftungen 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 § 224 Abs. 3 BAO ist die erstmalige Geltendmachung eines Abgabenanspruches anlässlich der Erlassung eines Haftungsbescheides gemäß Abs. 1 nach Eintritt der Verjährung des Rechtes zur Festsetzung der Abgabe nicht mehr zulässig.

Haftungsvoraussetzungen

- Abgabeforderungen gegen die vertretene Gesellschaft
- erschwerte Einbringlichkeit der Abgabeforderungen
- Stellung des Geschäftsführers als Vertreter
- abgabenrechtliche Pflichtverletzung des Vertreters
- dessen Verschulden an der Pflichtverletzung
- Ursächlichkeit der Pflichtverletzung für die erschwerte Einbringlichkeit der Abgaben

Abgabeforderungen

Der Rückstand resultiert aus den selbst bekanntgegebenen, aber nicht vollständig entrichteten Erklärungen hinsichtlich der Umsatzsteuer 10/2011 bis 12/2011, 02/2012 bis 12/2012 sowie 01/2013 bis 02/2013, die jeweils mittels Umsatzsteuervoranmeldung gemeldet wurden. Die Lohnabgaben 05/2012 bis 03/2013 wurden ebenso gemeldet, die Lohnabgaben 2011 sind mittels Bescheides festgesetzt worden.

Diese offenen Forderungen sind auch im Insolvenzverfahren der GmbH anerkannt worden.

Somit besteht eine Abgabeforderung gegen die GmbH.

Die Abgabenbescheide sind im Zuge dieses Haftungsbescheides zur Kenntnis gebracht worden.

Erschwerte Einbringlichkeit

Im Beschwerdefall steht sogar die Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben, fest, da mit Beschluss des Landesgerichtes für Zivilrechtssachen vom 12.9.2023 die Nichteröffnung eines Insolvenzverfahrens mangels kostendeckenden Vermögens festgestellt wurde. Mit selben Tag wurde die Gesellschaft mangels kostendeckenden Vermögens und Zahlungsunfähigkeit aufgelöst.

Vertreterstellung

Der Bf. war lt. Firmenbuchauszug vom 22.6.2001 bis zur Auflösung der Gesellschaft am 12.9.2023 Geschäftsführer der Primärschuldnerin.

Schuldhafte Pflichtverletzung

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

Festzustellen war, dass für die haftungsgegenständlichen Umsatzsteuern, Lohnsteuern, Kapitalertragsteuern, Körperschaftsteuern, Kammerumlagen, DB sowie Zuschlägen zum DB der Bf. für deren Entrichtung Sorge zu tragen hatte, da deren Fälligkeiten in den Zeitraum seiner Geschäftsführungstätigkeit fielen.

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).

Im gegenständlichen Fall wurde nicht behauptet, dass dem Bf. keine Mittel zur Entrichtung der haftungsgegenständlichen Abgaben zur Verfügung gestanden wären.

Am Bf., dem als Geschäftsführer der Primärschuldnerin ausreichend Einblick in die Gebarung zustand, war es gelegen, das Ausmaß der quantitativen Unzulänglichkeit der in den Fälligkeitszeitpunkten der Abgaben zur Verfügung stehenden Mittel nachzuweisen (VwGH 19.11.1998, 97/15/0115), da nicht die Abgabenbehörde das Ausreichen der Mittel zur Abgabentrachtung nachzuweisen hat, sondern der zur Haftung herangezogene Geschäftsführer das Fehlen ausreichender Mittel (VwGH 23.4.1998, 95/15/0145).

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).

Die bisherige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 24.1.2017, Ra 2015/16/0078; VwGH 2.7.2015, 2013/16/0220; VwGH 24.1.2013, 2012/16/0100), womit dieser klarstellte, dass eine Betrachtung der Gläubigergleichbehandlung zum jeweiligen Fälligkeitszeitpunkt zu erfolgen hatte, wurde mit dem Erkenntnis vom 28.6.2022, Ra 2020/13/0067, aufgegeben:

"Dabei kommt es für den Nachweis der Gläubigergleichbehandlung nicht nur auf die liquiden Mittel zum Fälligkeitstag an, die den an diesem einen Tag jeweilig fälligen Verbindlichkeiten gegenüberzustellen sind, weil eine derartige Betrachtung für nur einen einzigen Tag im Monat ohne Berücksichtigung der vorhandenen liquiden Mittel für die Zeiträume nach der Fälligkeit der Abgaben keinen Nachweis über eine Gläubigergleichbehandlung geben kann."

Deshalb ist der Gleichbehandlungsnachweis nicht mehr nur zum jeweiligen Fälligkeitstag zu erbringen (und auch nicht monatsweise), sondern - für jede Abgabe gesondert - ab dem jeweiligen Fälligkeitstag bis zur Eröffnung des Konkursverfahrens, wobei sämtliche liquide Mittel den fälligen Verbindlichkeiten (wobei auch die Zug-um-Zug-Geschäfte zu berücksichtigen sind) in den entsprechenden Zeiträumen gegenüberzustellen sind.

Den im Rahmen der besonderen Behauptungs- und Konkretisierungspflicht zur Feststellung des für die aliquote Erfüllung der Abgabenschuld zur Verfügung stehenden Teiles vom Gesamtbetrag der liquiden Mittel geforderte Liquiditätsstatus hat der Bf. jedoch weder der älteren noch nach der jüngsten Judikatur ansatzweise entsprochen.

Im Hinblick auf die unterlassene Behauptung und Konkretisierung des Ausmaßes der Unzulänglichkeit der in den Fälligkeitszeitpunkten zur Verfügung gestandenen Mittel zur

Erfüllung der vollen Abgabenverbindlichkeiten kommt eine Beschränkung der Haftung des Bf. bloß auf einen Teil der von der Haftung betroffenen Abgabenschulden nicht in Betracht (VwGH 21.1.1991, 90/15/0055).

Kausalität

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

Ermessen

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

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 langer verstrichener Zeit im Rahmen der behördlichen Ermessensübung besondere Bedeutung beizumessen.

Die erschwerte Einbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben bei der Primärschuldnerin stand im Zeitpunkt der Eröffnung des Insolvenzverfahrens, somit am tt.5.2013, fest. Die Aufhebung dieses Verfahrens erfolgte am tt.8.2013. Der Haftungsvorhalt erging nach Ermittlungen durch das Finanzamt am 24.9.2015. Von einem langen Zuwarten der Behörde kann in diesem Fall nicht die Rede sein.

Dem Vorbringen des Bf. in der Vorhaltsbeantwortung vom 27.11.2015 und im Beschwerdeschreiben vom 16.3.2016, dass der Bf. über kein Vermögen verfüge und ein Nettoeinkommen von 1.400,- € beziehe, von dem aber kein pfändbarer Betrag übrigbleibe, das Finanzamt daher über eine gesetzeskonforme Ermessensübung eine Haftung nicht hätte aussprechen dürfen, ist auf die Ausführungen des Finanzamtes zu verweisen, das seine Entscheidung im Zusammenhang mit dem Ermessen sehr wohl rechtsrichtig begründete.

Im Vorlageantrag vom 18.4.2016 wurde weder auf die Begründung im angefochtenen Haftungsbescheid noch auf die Argumentation des Finanzamtes in der BVE noch auf die Ausführungen im Vorlagebericht eingegangen. Es wurde auch kein weiteres Vorbringen erhoben. Auf die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes wird hingewiesen, wonach einer Beschwerdeentscheidung sowie einem Vorlagebericht Vorhaltscharakter zukommt (vgl. VwGH vom 29.1.2020, Ra 2019/13/0071, VwGH vom 30.6.2021, Ra 2021/15/0048).

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

Ergebnis

Auf Grund des Vorliegens der gesetzlichen Voraussetzungen erfolgte somit die Inanspruchnahme des Bf. als Haftungspflichtiger für die nachstehenden Abgabenschuldigkeiten der Primärschuldnerin im Ausmaß von nunmehr 128.402,72 € zu Recht.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

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 vorliegenden Fall war keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung zu entscheiden. Auf die einheitliche zitierte Judikatur des VwGH wird verwiesen.

Graz, am 3. Dezember 2025