

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache Bf, über die Beschwerde vom 21.10.2015 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Wien 1/23 vom 01.10.2015, betreffend Haftung gemäß § 9 BAO, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 08.11.2018 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird insoweit Folge gegeben, als die Haftung auf € 18.255,63 anstatt € 22.255,63 eingeschränkt wird.

Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

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

## Entscheidungsgründe

Mit Vorhalt vom 23. Juli 2015 hielt die Abgabenbehörde dem Beschwerdeführer (Bf) vor, dass auf dem Abgabekonto der Firma K-GmbH unter Anderen folgende Abgabenbeträge aushaften:

Abgabenart	Zeitraum	Fälligkeitstag	Betrag	Anmerkung
Umsatzsteuer	12/11	15.02.12	1.791,05	laut Voranmeldung
Umsatzsteuer	07/12	17.09.12	3.608,74	laut Voranmeldung
Umsatzsteuer	02/13	15.04.13	5.554,31	laut Voranmeldung
Umsatzsteuer	03/13	15.05.13	10.219,87	laut Voranmeldung
Lohnsteuer	12 /11	16.01.12	158,47	laut Meldung
Lohnsteuer	02/12	15.03.12	205,13	laut Meldung
Dienstgeberbeitrag	12 /11	16.01.12	250,65	laut Meldung
Dienstgeberbeitrag	02/12	15.03.12	232,49	laut Meldung
Dienstgeberzuschlag	12 /11	16.01.12	22,28	laut Meldung
Dienstgeberzuschlag	02/12	15.03.12	20,67	laut Meldung

Verspätungszuschlag	10/11	01.03.12	141,78	lt. Bescheid vom 25.01.2012
Verspätungszuschlag	04/12	13.08.12	50,19	lt. Bescheid vom 06.07.2012
Summe			22.255,63	

Zu den im Rückstand enthaltenen bescheidmäßig vorgeschriebenen Abgaben werden Ihnen beiliegend die im folgenden angeführten, an die Firma K-GmbH ergangenen Bescheide (Ablichtungen) übermittelt:

Bescheid über die Festsetzung eines Verspätungszuschlages vom 25.01.2012, Bescheid über die Festsetzung eines Verspätungszuschlages vom 06.07.2012

Bei den übrigen Abgaben handelt es sich um gemeldete Selbstbemessungsabgaben. Durch die Selbstbemessung wurde die Rechtswirkung der Abgabenfestsetzung geschaffen (VwGH 26.4.2007, 2006/14/0039).

Mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom Da1, AZ. Z1, wurde über das Vermögen der Firma K-GmbH das Konkursverfahren eröffnet. Mit Beschluss vom Da2 wurde das Konkursverfahren nach Schlussverteilung aufgehoben. Der Rückstand ist daher beim Primärschuldner als uneinbringlich anzusehen.

Der Rückstand besteht infolge Nichtentrichtung der zwischen 16.01.2012 und 15.05.2013 fällig gewordenen Abgaben. Sie waren im Zeitraum von 12.11.2012 bis 27.03.2014 zum Geschäftsführer bzw. Liquidator der abgabenschuldnerischen Firma K-GmbH bestellt und daher gemäß § 18 GmbHG zur Vertretung der Gesellschaft berufen. Gemäß § 80 BAO haben die zur Vertretung juristischer Personen berufenen Personen insbesondere dafür zu sorgen, dass die Abgaben aus den Mitteln, die sie verwalten, entrichtet werden. Sie sind daher verpflichtet, die Abgaben aus den Mitteln der Gesellschaft zu entrichten.

Im Falle der Uneinbringlichkeit des Rückstandes bei der Firma K-GmbH werden Sie als gesetzlicher Vertreter (Geschäftsführer) der Gesellschaft gemäß den Bestimmungen der §§ 224 i.V.m. 9 und 80 Bundesabgabenordnung zur Haftung herangezogen werden, es sei denn Sie können beweisen, dass Sie ohne Ihr Verschulden daran gehindert waren, für die Entrichtung der Abgaben Sorge zu tragen.

In diesem Zusammenhang wird Ihnen folgendes zur Kenntnis gebracht:

Bei der Verwirklichung des Haftungstatbestandes kommt es darauf an, dass während der Funktion als Geschäftsführer eine Verpflichtung zur Entrichtung von Abgaben vorgelegen ist, die nicht eingehalten wurde. Wer die Vertretung einer GmbH (neu) übernimmt, hat sich darüber zu unterrichten, ob und in welchem Umfang die GmbH bisher ihre abgabenrechtlichen Verpflichtungen erfüllt hat (vgl. VwGH 27.2.2003, 2000/15/0119). Sind Verbindlichkeiten aus einem Zeitraum vor Übernahme der Vertreterfunktion offen, hat der für die Wahrnehmung der abgabenrechtlichen Zahlungspflichten nunmehr neu

verantwortliche Vertreter dafür zu sorgen, dass auch diese "Altverbindlichkeiten" aus den vorhandenen Gesellschaftsmitteln entrichtet werden.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hat der Vertreter darzutun, aus welchen Gründen ihm die Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten unmöglich gewesen ist, widrigenfalls die Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung im Sinne des § 9 Abs. 1 BAO annehmen darf (vgl. etwa VwGH vom 13.09.2006, 2003/13/0131).

Der Nachweis, welcher Betrag bei Gleichbehandlung sämtlicher Gläubiger - bezogen auf die jeweiligen Fälligkeitszeitpunkte einerseits und das Vorhandensein liquider Mittel andererseits - an die Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre, obliegt dem Vertreter (vgl. VwGH vom 18.10.2007, 2006/15/0073). Auf diesem lastet auch die Verpflichtung zur Errechnung einer entsprechenden Quote. Der vom Vertreter zu erbringende Nachweis der Gleichbehandlung aller Gläubiger hat auch die von der Gesellschaft getätigten Zug-um-Zug-Geschäfte zu erfassen (Barzahlung von Wirtschaftsgütern, die zur Aufrechterhaltung des Geschäftsbetriebes erforderlich sind).

Tritt der Vertreter diesen Nachweis nicht an, dann kann ihm die uneinbringliche Abgabe zur Gänze vorgeschrieben werden (vgl. VwGH vom 28.09.2004, 2001/14/0176). Dem Vertreter obliegt es auch, entsprechende Beweisvorsorgen - etwa durch das Erstellen und Aufbewahren von Ausdrucken - zu treffen (VwGH vom 30.10.2001, 98/14/0082; 30.01.2014, 2013/16/0229). Bei der Frage der Gleichbehandlung der Gläubiger kommt es darauf an, ob der Abgabengläubiger im Hinblick auf die vorhandenen liquiden Mittel des Abgabenschuldners dadurch benachteiligt wurde, dass die Zahlungen an den Abgabengläubiger geringer ausgefallen sind als sie bei Verwendung der liquiden Mittel und anteiliger Befriedigung des Abgabengläubigers ausgefallen wären. Der VwGH vertritt dabei die "Mitteltheorie" (vgl. dazu VwGH 09.11.2011, 2011/16/0116).

Sofern die Firma K-GmbH bereits zum Zeitpunkt der Fälligkeit der einzelnen Abgaben nicht mehr über ausreichende liquide Mittel zur (vollen) Bezahlung aller Verbindlichkeiten verfügte, werden Sie ersucht, den Nachweis der Gläubigergleichbehandlung zu erbringen, und zwar durch Darstellung der tatsächlich vorhandenen Mittel sowie der aliquoten Mittelverwendung. Dazu ist eine Auflistung sämtlicher Gläubiger mit zum Zeitpunkt der Abgabenfälligkeit (siehe Aufgliederung) gleichzeitig oder früher fällig gewordenen Forderungen zu übermitteln. In dieser Aufstellung müssen alle damaligen Gläubiger der Firma K-GmbH (auch die zur Gänze bezahlten) sowie die auf einzelne Verbindlichkeiten (Gläubiger) geleisteten Zahlungen enthalten sein. Außerdem ist rechnerisch darzustellen, in welchem prozentuellen Ausmaß durch Zahlungen die jeweils fälligen Verbindlichkeiten gegenüber den einzelnen (übrigen) Gläubigern reduziert wurden. Diese Tilgungsquoten sind dann der an das Finanzamt geleisteten Quote gegenüberzustellen.

Zur Erbringung dieses Nachweises wird Ihnen eine Frist von einem Monat ab Zustellung dieser Aufforderung gewährt.

Mit Eingabe vom 21. August 2015 brachte der Bf Folgendes vor:

„Vorab erlaube ich mir Ihnen mitzuteilen, dass ich über 70 Jahre alt bin, meine Pension auf das Existenzminimum gepfändet wird, ich mir dadurch notwendige Medikamente nicht leisten kann. Daraus resultierend ist meine Lebenserwartung als überschaubar anzusehen.

Nichtsdestotrotz erlaube ich mir gegen den Vorhalt fristgerecht Einspruch dem Grunde, der Höhe und der Fälligkeit nach zu erheben.

Darüber hinaus stelle ich den Antrag auf Zuerkennung der aufschiebenden Wirkung.

Es ist gesicherte Rechtsprechung, dass eine hinreichende Aufschlüsselung des Haftungsbetrages vorgenommen werden muss (z.B. VwGH 27.4.2011, 2007/08/0075). Im gleichen Erkenntnis stellte der VwGH nochmals klar, dass nach seiner ständigen Rechtsprechung zur Frage der Begründung nach § 60 AVG die Begründung eines Bescheides erkennen lassen muss, welcher Sachverhalt der Entscheidung zugrunde gelegt wurde, aus welchen Erwägungen die Behörde zur Ansicht gelangt ist, dass gerade dieser Sachverhalt vorliegt und aus welchen Gründen die Behörde die Subsumtion des Sachverhaltes unter einem bestimmten Tatbestand für zutreffend erachtet, des weiteren muss auch der Begründung des Bescheides hervorgehen, ob die Behörde die Grundlage ihrer Entscheidung in einem einwandfreien Verfahren gewonnen hat, und ob die von der Behörde gezogenen Schlüsse dem Gesetz folgerichtigen Denkens entsprechen. Zur lückenlosen Begründung gehört nicht nur die Feststellung des Sachverhalts, sondern auch die Anführung der Beweismittel und der bei der Beweiswürdigung maßgeblichen Erwägungen. Durch die Begründung eines Bescheides, der diesen Erfordernissen nicht entspricht, wird nicht nur die Partei des Verwaltungsverfahrens in der Verfolgung ihrer Rechte, sondern auch der Verwaltungsgerichtshof an einer nachprüfenden Kontrolle gehindert. Es bleibt zu berücksichtigen, dass durch ein mangelhaftes Ermittlungsverfahren der Rechtsunterworfenen um eine Tatsacheninstanz verkürzt wird. (US 1B/2011/18-14)

Ich habe keinesfalls schuldhaft die Bezahlung der Beträge unterlassen, sondern um keine Gläubigerbevorzugung zu begehen, im festgehaltenen Zeitraum keine Zahlungen geleistet.

Es wird zu berücksichtigen sein, dass der Vertreter nicht für sämtliche Abgabenschulden des Vertretenen in voller Höhe haftet, sondern nur im Umfang der Kausalität zwischen seiner schuldhaften Pflichtverletzung und dem Entgang der Abgaben.

Nachdem ich damals nichts bezahlt habe, stelle ich hiermit den Antrag, diesen Bescheid abzuweisen und für ungültig zu erklären.

Ich habe weder schuldhaft es unterlassen, die Beträge zu bezahlen, noch habe ich schuldhaft Melde-, Anzeige- oder Auskunftspflichten nicht erfüllt.

Ich beantrage die Abweisung der Bescheide.

Auch stelle ich hiermit den Antrag auf einen Armenpflichtverteidiger für mich und einen Buchsachverständigen plus Steuerberater. Mit selbst sind rechnerische Darstellungen in %-tuellen Ausmaß fälliger Verbindlichkeiten gegen einzelne Gläubiger sowie Tilgungsquoten nicht möglich zu erstellen.

Sie stellen die Frage der Gleichbehandlung der Gläubiger nachdem der Konkurs abgewickelt und abgeschlossen ist. Sie haben von mir € 6.000,00 bekommen. Für mich war das eine enorme finanzielle Belastung.“

Mit Haftungsbescheid 1. Oktober 2015 nahm die Abgabenbehörde den Bf als Haftungspflichtigen gemäß § 9 i.V.m. § 80 Bundesabgabenordnung (BAO) für folgende noch aushaftenden Abgabenschuldigkeiten der Firma K-GmbH im Ausmaß von € 22.255,63 in Anspruch:

Abgabenart	Zeitraum	Fälligkeitstag	Betrag
Umsatzsteuer	12/11	15.02.12	1.791,05
Umsatzsteuer	07/12	17.09.12	3.608,74
Umsatzsteuer	02/13	15.04.13	5.554,31
Umsatzsteuer	03/13	15.05.13	10.219,87
Lohnsteuer	12/11	16.01.12	158,47
Lohnsteuer	02/12	15.03.12	205,13
Dienstgeberbeitrag	12/11	16.01.12	250,65
Dienstgeberbeitrag	02/12	15.03.12	232,49
Dienstgeberzuschlag	12/11	16.01.12	22,28
Dienstgeberzuschlag	02/12	15.03.12	20,67
Verspätungszuschlag	10/11	01.03.12	141,78
Verspätungszuschlag	04/12	13.08.12	50,19
Summe			22.255,63

Zur Begründung wurde wie folgt ausgeführt:

"Die Geltendmachung der Haftung (§§ 224 i.V.m. § 9 Bundesabgabenordnung) gründet sich auf folgende Umstände:

Gemäß § 80 Abs. 1 BAO haben die zur Vertretung juristischer Personen berufenen Personen insbesondere dafür zu sorgen, dass die Abgaben aus den Mitteln, die sie verwalten, entrichtet werden. Gemäß § 9 Abs. 1 BAO haften die in den §§ 80ff bezeichneten Vertreter neben den durch sie vertretenen Abgabepflichtigen für diese Abgaben insoweit, als die Abgaben infolge schuldhafter Verletzung der ihnen auferlegten Pflichten nicht eingebbracht werden können.

Persönliche Haftungen erstrecken sich gemäß § 7 Abs. 2 BAO auch auf Nebenansprüche im Sinne des § 3 Abs. 1 und 2 BAO. Zu diesen Nebenansprüchen gehören gemäß § 3 Abs. 2 lit. d BAO insbesondere die Nebengebühren der Abgaben, wie die Stundungs- und Aussetzungszinsen, der Säumniszuschlag und die Kosten des Vollstreckungs- und Sicherungsverfahrens sowie der Verspätungszuschlag.

Mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom Da1, AZ Z1, wurde über das Vermögen der Firma K-GmbH das Konkursverfahren eröffnet. Mit Beschluss vom Da2 wurde das Konkursverfahren nach Schlussverteilung aufgehoben. Der Rückstand ist daher beim Primärschuldner als uneinbringlich anzusehen.

Die im Rückstand ausgewiesenen Abgabenschuldigkeiten sind nach Abgabenarten und Zeiträumen aufgeschlüsselt. Die Bescheide der im Rückstand angeführten, festgesetzten Abgaben wurden Ihnen bereits im Haftungsvorverfahren zur Kenntnis gebracht. Bei den übrigen Abgaben handelt es sich um gemeldete Selbstbemessungsabgaben. Durch die Selbstbemessung wurde die Rechtswirkung der Abgabenfestsetzung geschaffen (VwGH 26.4.2007, 2006/14/0039).

Der angeführte Rückstand besteht infolge Nichtentrichtung der im Zeitraum 15.02.2012 bis 15.03.2013 fällig gewordenen Abgaben. Sie waren im Zeitraum von 12.11.2012 bis 27.03.2014 zum Geschäftsführer bzw. Liquidator der abgabenschuldnerischen Firma K-GmbH bestellt und daher gemäß § 18 GmbHG zur Vertretung der Gesellschaft berufen.

Die Pflicht zur Entrichtung von Abgabenschuldigkeiten endet erst mit deren Abstattung. Die Haftung umfasst daher auch bei Vertretungsübernahme bereits bestandene Altschulden (vgl. VwGH v. 25.9.1990, 89/15/0159; v. 19.4.06, 2003/13/0111).

Der Geschäftsführer hat sich zu Beginn seiner Tätigkeit in angemessener Frist über Abgabengrückstände bzw. Versäumnisse, welche zu Abgabengrückständen führten, zu informieren und Maßnahmen zu deren Begleichung vorzunehmen. Als angemessen wird ein Zeitraum von 3 Monaten erachtet. Sollten nach Ablauf dieser Frist keine solchen Abstattungsmaßnahmen getroffen werden oder der Geschäftsführer mangels Möglichkeiten zu solchen seine Tätigkeit nicht niederlegen, so übernimmt dieser auch die volle Verantwortung für die Altläden und somit auch die schuldhafte Pflichtverletzung in der Nichtentrichtung (VwGH v. 10.7.89, 89/15/0021).

Hinsichtlich der Heranziehung für aushaftenden Lohnabgaben ist Folgendes festzuhalten:

Gemäß § 78 Abs. 1 EStG 1988 ist der Arbeitgeber verpflichtet, die Lohnsteuer des Arbeitnehmers bei jeder Lohnzahlung einzubehalten. Gemäß § 79 Abs. 1 EStG hat der Arbeitgeber die gesamte Lohnsteuer, die in einem Kalendermonat einzubehalten war, spätestens am 15. Tag nach Ablauf des Kalendermonates in einem Betrag abzuführen.

Nach § 78 Abs. 3 EStG 1988 hat der Arbeitgeber, wenn die zur Verfügung stehenden Mittel nicht zur Zahlung des voll vereinbarten Arbeitslohnes ausreichen, die Lohnsteuer von dem tatsächlich zur Auszahlung gelangenden niedrigeren Betrag zu berechnen und einzubehalten. Wird in einem solchen Fall die Lohnsteuer nicht einbehalten und an das Finanzamt abgeführt, so ist nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes von einer schuldhaften Pflichtverletzung auszugehen (vgl. E VwGH vom 18.12.2001, ZI. 2001/15/0187).

Hinsichtlich der Heranziehung für aushaftende Umsatzsteuer ist folgendes festzuhalten:

Gemäß § 21 Abs. 1 UStG 1994 hat der Unternehmer spätestens am 15. Tag (Fälligkeitstag) des auf einen Kalendermonat (Voranmeldungszeitraum) zweitfolgenden Kalendermonates eine Voranmeldung einzureichen, in der er die für den Voranmeldungszeitraum zu entrichtende Steuer (Vorauszahlung) oder den auf den Voranmeldungszeitraum entfallenden Überschuss unter entsprechender Anwendung des § 20 Abs. 1 und 2 und des § 16 selbst zu berechnen hat. Der Unternehmer hat eine sich ergebene Vorauszahlung spätestens am Fälligkeitstag zu entrichten. Daraus folgt: Die zu den Selbstbemessungsabgaben zählende Umsatzsteuer ist vom Abfuhrpflichtigen selbst zu berechnen und zu entrichten, ohne dass eine vorherige abgabenbehördliche Tätigkeit wie etwa die bescheidmäßige Festsetzung abgewartet werden darf.

Mit Schreiben vom 23.07.2014, Steuernummer Z2, wurden Sie aufgefordert darzulegen, dass Sie ohne Ihr Verschulden gehindert waren, für die Entrichtung der haftungsgegenständlichen Abgaben zu sorgen. Sie Sind dieser Aufforderung - sohin Ihrer Verpflichtung, Behauptungen und Beweisanbote zu Ihrer Entlastung darzutun - nicht nachgekommen. Die höchstgerichtliche Judikatur geht davon aus, dass der Vertreter, der auf Grund gesetzlicher Bestimmungen abgabenrechtliche Pflichten zu erfüllen hat, diesen ihm obliegenden Pflichten aber nicht nachkommt, einer besonderen Darlegungspflicht unterliegt. Es trifft ihn die Beweislast, nämlich die besondere Verpflichtung "darzutun", aus welchen Gründen ihm die Erfüllung unmöglich war, widrigenfalls angenommen werden darf, er wäre seinen Pflichten schuldhafterweise nicht nachgekommen (vgl. VwGH 23.4.1998, 95/15/0145 und 19.3.2003, 2002/16/0168).

Nachweise einer erfolgten Gläubigergleichbehandlung (für das Fehlen einer diesbezüglichen Pflichtverletzung) haben sie im Zuge des Haftungsvorverfahrens nicht erbracht. Es steht somit fest, dass Sie der Verpflichtung, als gesetzlicher Vertreter der Gesellschaft für die Entrichtung der die Gesellschaft treffenden Abgaben zu sorgen, zumindest leicht fahrlässig und damit schulhaft im Sinne des § 9 BAO nicht nachgekommen sind.

Weiters wird Ihnen zu Ihren Ausführungen in der Stellungnahme vom 21.08.2015 folgendes zur Kenntnis gebracht:

Die Behörde ist nicht verpflichtet, die Beachtung des Gleichbehandlungsgebotes von Amts wegen zu prüfen, also z.B. anhand eines vorgelegten Konvolutes an Buchhaltungsunterlagen von sich aus ermitteln zu müssen (oder Dritte zu beauftragen), ob der Gleichbehandlungsgrundsatz bei der Verfügung über die Gesellschaftsmittel eingehalten wurde. Es obliegt dem Vertreter der rechnerische Nachweis, welcher Betrag bei Gleichbehandlung aller Gläubiger - bezogen auf die jeweiligen Fälligkeitszeitpunkte einerseits und das Vorhandensein liquider Mittel andererseits - an die Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre. (vgl. UFS v. 2.1.2007, RV/0867-L/05 (i.V.m. VwGH v. 24.10.2000, 95/14/0090)

Dem Vertreter obliegt es auch, entsprechende Beweisvorsorgen - etwa durch Erstellung und Aufbewahrung von Ausdrucken - zu treffen. Wie der Verwaltungsgerichtshof etwa

in den Erkenntnissen vom 25. November 2009, ZI. 2008/15/0220 und ZI. 2008/15/0263, ausgeführt hat, ist es dem 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 Falle 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 (vgl. VwGH v. 13.10.10, 2010/13/0042).

Die alleinige „Behauptung“, es hätte keine Gläubigerbevorzugung stattgefunden, ohne Vorlage geeigneter Beweise, reicht jedenfalls als Nachweis der Gläubigergleichbehandlung nicht aus.

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 kommender Umstände zu treffen. Wesentliches Ermessenskriterium ist die Vermeidung eines endgültigen Abgabenausfalls.

Die Geltendmachung der Haftung stellt im vorliegenden Fall die letzte Möglichkeit zur Durchsetzung des Abgabenanspruches dar, zumal der haftungsgegenständliche Rückstand bei der Primärschuldnerin aufgrund der Rechtswirkung des Zwangsausgleichs nicht mehr eingebracht werden kann. 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 (vgl. E VwGH vom 25.6.1990, 89/15/0067). Letzteres steht hier fest.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.“

Mit Eingabe vom 21. Oktober 2015 erhab der Bf fristgerecht Einspruch und Beschwerde dem Grunde, der Höhe und der Fälligkeit nach gegen den Haftungsbescheid vom 01.10.2015 und begründe dies wie folgt:

„Die Tatsache, dass ich über 70 Jahre alt, gesundheitlich angeschlagen bin und wahrscheinlich bald sterben werde, lässt mich Ihnen ganz ruhig argumentieren.

Einerseits beantrage ich für den Zeitraum 15.02.2012 bis 15.03.2013, dass der Tatbestand der Verjährung zutrifft.

Zu ihrem gesamten Vorhalt beantrage ich die Zuerkennung der aufschiebenden Wirkung.

Weiters beantrage ich hiermit die Zurverfügungstellung eines Pflichtverteidigers.

Ebenso beantrage ich die Durchführung und Anberaumung einer mündlichen Verhandlung.

Es ist gesicherte Rechtsprechung und das stellt der VwGH dar, dass nach seiner ständigen Rechtsprechung zur Frage der Begründung ein Bescheid oder eine Annahme von Gegebenheiten oder eine Erkenntnis, erkennen lassen muss, welcher Sachverhalt der Entscheidung zugrunde gelegt wurde, aus welchen Erwägungen die Behörde zur Ansicht gelangt ist, dass gerade dieser Sachverhalt vorliegt und aus welchen Gründen die Behörde die Subsumtion des Sachverhaltes unter einem bestimmten Tatbestand zutreffend erachtet, des weiteren muss auch der Begründung der Behörde hervorgehen, ob die Behörde die Grundlage ihrer Entscheidung in einem einwandfreien Verfahren gewonnen hat, und ob die von der Behörde gezogenen Schlüsse dem Gesetz folgerichtigen Denkens entsprechen.

Zur lückenlosen Begründung gehört nicht nur die Feststellung des Sachverhalts, sondern auch die Anführung der Beweismittel und der bei der Beweiswürdigung maßgeblichen Erwägungen.

Durch die Begründung eines behördlichen Schreibens, die diesen Erfordernissen nicht entspricht, wird nicht nur die Partei des Verfahrens in der Verfolgung ihrer Rechte, sondern auch der Verwaltungsgerichtshof an einer nachprüfenden Kontrolle gehindert.

Es bleibt zu berücksichtigen, dass durch ein mangelhaftes Ermittlungsverfahren der Rechtsunterworfene um eine Tatsacheninstanz verkürzt wird. (US 1B/2011/18-14)

Unpräjudiziell meines Rechtstandpunktes mache ich Ihnen ein pauschaliertes Abschlagszahlungsangebot von über 10% der gesamt aushaftenden Forderung, in der Höhe von € 2.300.-, zahlbar von dritter Seite, sodass die Zahlung in einem eventuellen Konkurs meiner Person nicht angefochten werden kann, zahlbar innerhalb von 14 Tagen, nach Vorliegen ihrer geschätzten schriftlichen Zustimmung.“

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 16. November 2015 wies die Abgabenbehörde die Beschwerde als unbegründet ab und führte zur Begründung wie folgt aus:

„Mit Haftungsbescheid vom 1.10.2015 wurde der nunmehrige Beschwerdeführer für als uneinbringlich eingestufte Abgabenschuldigkeiten der Firma K-GmbH im Ausmaß von Euro 22.255,63 gemäß § 224 iVm §§ 9, 80 BAO (Geschäftsführerhaftung) in Anspruch genommen. Dabei handelt es sich um die Umsatzsteuer, lohnabhängige Abgaben und Verspätungszuschläge mit Fälligkeiten zwischen dem 16.1.2012 und 15.4.2013.

Vorausgegangen war ein Haftungsvorverfahren (Aufforderung vom 23.7.2014), mit welchem der nunmehrige Geschäftsführer über die in Aussicht genommene Haftungsinanspruchnahme unterrichtet wurde. Im Rahmen einer ausführlichen Rechtsbelehrung wurde ihm eröffnet, dass er für den Fall der Uneinbringlichkeit des Rückstandes (bei der Primärschuldnerin) als gesetzlicher Vertreter der Gesellschaft gemäß den Bestimmungen der §§ 224 i.V.m. 9 und 80 Bundesabgabenordnung zur Haftung herangezogen werde, es sei denn, er könne nachweisen, dass er ohne Verschulden daran gehindert gewesen wäre, für die Entrichtung der Abgaben Sorge zu tragen.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes habe der Vertreter darzutun, aus welchen Gründen ihm die Erfüllung der abgabenrechtlicher Pflichten unmöglich gewesen wäre, widrigenfalls die Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung im Sinne des § 9 Abs. 1 BAO annehmen dürfe (vgl. etwa VwGH vom 13.09.2006, 2003/13/0131). 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, obliege dem Vertreter (vgl. VwGH vom 18.10.2007, 2006/15/0073). Auf diesem lastete auch die Verpflichtung zur Errechnung einer entsprechenden Quote.

Trete der Vertreter diesen Nachweis nicht an, dann könne ihm die uneinbringliche Abgabe zur Gänze vorgeschrieben werden (vgl. VwGH vom 28. 09. 2004, 2001/14/0176). Dem Vertreter obliege es auch, entsprechende Beweisvorsorgen - etwa durch das Erstellen und Aufbewahren von Ausdrucken - zu treffen (VwGH vom 30.10.2001, 98/14/0082; 30.01.2014, 2013/16/0229).

Bei der Frage der Gleichbehandlung der Gläubiger komme es darauf an, ob der Abgabengläubiger im Hinblick auf die vorhandenen liquiden Mittel des Abgabenschuldners dadurch benachteiligt wurde, dass die Zahlungen an den Abgabengläubiger geringer ausgefallen sind als sie bei Verwendung der liquiden Mittel und anteiliger Befriedigung des Abgabengläubigers ausgefallen wären.

Sofern die Primärgläubigerin (gemeint wohl: Primärschuldnerin) zum Zeitpunkt der Fälligkeit der einzelnen Abgaben nicht mehr über ausreichende liquide Mittel zur (vollen) Bezahlung aller Verbindlichkeiten verfügt habe, werde er ersucht, den Nachweis der Gläubigergleichbehandlung zu erbringen, und zwar durch Darstellung der tatsächlich vorhandenen Mittel sowie der aliquoten Mittelverwendung. Wie dies zu geschehen habe, wurde ausführlich dargelegt.

In seiner Stellungnahme vom 21.8.2015 wies der Beschwerdeführer im wesentlichen darauf hin, dass er im verfahrensgegenständlichen Zeitraum „um keine Gläubigerbevorzugung zu begehen“ (überhaupt) keine Zahlungen geleistet habe (ein allfälliger Nachweis betreffend Gläubigergleichbehandlung wurde nicht geführt).

Das Finanzamt erließ daraufhin den Haftungsbescheid vom 1.10.2015 mit exakt den Beträgen, wie sie im Haftungsvorhalt bereits genannt worden waren.

Dagegen richtet sich die Beschwerde vom 2.11.2015. Eingewendet wurden Begründungsmängel sowie Verjährung.

Zur Verjährungseinrede ist anzumerken, dass gemäß § 238 BAO das Recht, fällige Abgaben einzuhaben und zwangsweise einzubringen, innerhalb von 5 Jahren ab Ende des Jahres verjährt, in dem die Abgabe fällig geworden ist. Damit wurde der verfahrensgegenständliche Haftungsbescheid, der Abgaben mit den Fälligkeiten 16.1.2012 und 15.4.2013 betrifft, noch innerhalb dieser Frist erlassen.

Zu den behaupteten Begründungsmängeln ist anzuführen, dass die Behörde von der Uneinbringlichkeit eines Betrages von gut Euro 20.000 ausging und dies in der Begründung des Haftungsbescheides auch deutlich zum Ausdruck brachte. Weder die Ausübung der Geschäftsführerfunktion wurde bestritten noch die Höhe der ausständigen Beträge. Letztere stehen schon deswegen zweifelsfrei fest, da sie auf den von der Primärschuldnerin abgegebenen Umsatzsteuer-Voranmeldungen und Meldungen der lohnabhängigen Abgaben beruhen. Hinsichtlich der Verspätungszuschläge liegen Bescheide vor (die aber in diesem Verfahren nicht angefochten werden können).

Der Beschwerdeführer behauptet nun zwar - um nicht in die Verlegenheit einer Gläubigerbevorzugung zu geraten - im vom Haftungsbescheid umfassten Zeitraum überhaupt keine Zahlungen mehr geleistet zu haben. Dies würde ihn jedoch nur bei völliger Mittellosigkeit entschuldigen. Dies war jedoch offensichtlich nicht der Fall. Die Meldung von Umsatzsteuer Zahllasten für insgesamt 4 Monate lässt auf einen Umsatz von etwa 100.000 Euro schließen und die Meldung lohnabhängiger Abgaben deutet auf die tatsächliche Auszahlung von Löhnen und Gehältern hin. Angesichts dieser offensichtlich vorhandenen Mittel ist die völlige Nichtzahlung von Abgabenschuldigkeiten als schuldhafte Verhalten anzusehen. Da die Einhaltung des Gleichbehandlungsgrundsatzes nicht einmal ansatzweise versucht wurde musste die Behörde davon ausgehen, dass der gesamte noch aushaltende Betrag von schulhaftem Verhalten des Beschwerdeführer umfasst sei. Somit war spruchgemäß zu entscheiden.

Mit Vorlageantrag vom 30. November 2015 erhab der Bf gegen die Beschwerdevorentscheidung als auch gegen den Bescheid fristgerecht Beschwerde, Einspruch dem Grunde, der Höhe und der Fälligkeit nach, brachte das Argument der Verjährung ein und stellte den Antrag auf Zuerkennung der aufschiebenden Wirkung.

Darüber hinausgehend stellte er den Antrag auf Löschung seiner Abgabenschulden nach § 235 BAO, begründete dies durch aktuelle und zukünftige Uneinbringlichkeit der Abgabenschuld und führte wie folgt aus:

„Eine Löschung kann gemäß § 235 BAO verfügt werden, wenn alle Möglichkeiten der Einbringung erfolglos versucht worden, oder Einbringungsmaßnahmen offenkundig aussichtlos sind und wenn aufgrund der Sachlage nicht angenommen werden kann, dass sie zu einem späteren Zeitpunkt zum Erfolg führen werden (Pensionspfändung).“

Ich bin nun 70 Jahre alt (verweise auf die Sterbetafel), meine Pension ist auf das Existenzminimum gepfändet, ich habe keine Kinder, welche für mich sorgen können, bin unverheiratet, habe keine Lebenspartnerin und meine Eltern sind verstorben.

Ich habe keine Aussicht auf Erbe, sodass auch von künftiger Uneinbringlichkeit auszugehen ist, da meine wirtschaftlichen Verhältnisse von der Art sind, dass mit einer Besserung der Einkommens- bzw. Vermögenslage von mir nicht zu rechnen ist.

Festhalten möchte ich, die Löschung nach § 235 BAO setzt nicht voraus, dass Vollstreckungsmaßnahmen gesetzt wurden. Es reicht vielmehr, dass nach Prüfung der Sachlage die Aussichtlosigkeit einer zwangswise Einbringung ganz offenkundig ist.

Die Löschung ist eine Maßnahme, die im Wesentlichen der Kontenbereinigung dient und im innerbehördlichen Auftrag besteht, auf ohnedies aussichtslos erscheinende Einbringungsmaßnahmen zu verzichten.

Sie kann nur von Amts wegen vorgenommen werden, daher hat sie auch von Amts wegen festzustellen, ob die Einbringlichkeit offenkundig aussichtslos ist, und auch in Zukunft mit einer Einbringlichkeit nicht zu rechnen ist.

Die Löschung erfolgt in Hinblick auf die Zweckmäßigkeitserwägung und in Folge zur Verhinderung weiterer uneinbringlicher Eintreibungskosten.

Es geht einzig darum, ob der von der Behörde vorzunehmende Aufwand zur Einbringung der Abgaben in Hinblick auf dessen offenkundig zu erwartende Erfolgslosigkeit unverhältnismäßig und damit nicht zweckmäßig ist.

Es sind somit ausschließlich verwaltungsökonomische Erwägungen, die die Löschung eines Abgabenanspruchs nach § 235 BAO begründen.

Durch mein Krankheitsbild, durch mein Alter kann festgestellt werden, dass ich nie wieder unternehmerisch tätig werden kann, sodass eine Wiederholung ausgeschlossen ist.

Es liegt nun in ihrem Ermessen, nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände eine Entscheidung zu treffen.

Weiters ist es gesicherte Rechtsprechung und das stellt der VwGH dar, dass nach seiner ständigen Rechtsprechung zur Frage der Begründung ein Bescheid oder eine Annahme von Gegebenheiten oder eine Erkenntnis, erkennen lassen muss, welcher Sachverhalt der Entscheidung zugrunde gelegt wurde, aus welchen Erwägungen die Behörde zur Ansicht gelangt ist, dass gerade dieser Sachverhalt vorliegt und aus welchen Gründen die Behörde die Subsumtion des Sachverhaltes unter einem bestimmten Tatbestand zutreffend erachtet, des weiteren muss auch der Begründung der Behörde hervorgehen, ob die Behörde die Grundlage ihrer Entscheidung in einem einwandfreien Verfahren gewonnen hat, und ob die von der Behörde gezogenen Schlüsse dem Gesetz folge richtigen Denkens entsprechen.

Zur lückenlosen Begründung gehört nicht nur die Feststellung des Sachverhalts, sondern auch die Anführung der Beweismittel und der bei der Beweiswürdigung maßgeblichen Erwägungen.

Durch die Begründung eines behördlichen Schreibens die diesen Erfordernissen nicht entspricht, wird nicht nur die Partei des Verfahrens in der Verfolgung ihrer Rechte, sondern auch der Verwaltungsgerichtshof an einer nachprüfenden Kontrolle gehindert.

Es bleibt zu berücksichtigen, dass durch ein mangelhaftes Ermittlungsverfahren der Rechtsunterworfene um eine Tatsacheninstanz verkürzt wird.

Des Weiteren stelle ich hiermit den Antrag auf Zuerkennung eines für mich kostenlosen Pflichtverteidigers (Rechtsanwalt für Finanzsachen)."

In der mündlichen Verhandlung brachte der Bf im Wesentlichen vor, dass er nach wie vor das Angebot laut Beschwerde auf Entrichtung einer Abschlagszahlung von 10 % aufrecht erhalte und nach Ergehen der Entscheidung mit dem Finanzamt diesbezüglich Kontakt aufnehmen werde.

### ***Über die Beschwerde wurde erwogen:***

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

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

Unbestritten ist, dass dem Bf als selbstständig vertretungsbefugtem Geschäftsführer der K-GmbH laut Eintragung im Firmenbuch von 12.11.2012 bis zur Eröffnung des Konkursverfahrens über deren Vermögen mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom Da1 die Erfüllung der abgabenrechtlichen Pflichten der Gesellschaft oblag.

Die ebenfalls nicht bestrittene Uneinbringlichkeit der Abgabenforderungen bei der K-GmbH stand spätestens mit der amtswegigen Löschung der Gesellschaft am 27.04.2016 im Firmenbuch gemäß § 40 FBG infolge Vermögenslosigkeit fest (VwGH 30.5.1989, 89/14/0044).

Entsprechend der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (Erkenntnis vom 19. November 1998, 97/15/0115) ist es im Falle der Uneinbringlichkeit der Abgaben bei der Gesellschaft Sache des Geschäftsführers darzutun, weshalb er nicht Sorge getragen hat, dass die Gesellschaft die anfallenden Abgaben rechtzeitig entrichtet hat, widrigenfalls die Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung annehmen darf. In der Regel wird nämlich nur der Geschäftsführer jenen ausreichenden Einblick in die Gebarung der GmbH haben, der ihm entsprechende Behauptungen und Nachweise ermöglicht.

Bezüglich der mit Haftungsbescheid geltend gemachten Lohnsteuer ergibt sich die schuldhafte Verletzung der Vertreterpflichten durch deren Nichtabfuhr durch den Bf nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 13.3.1991, 90/13/0143) aus der Bestimmung des § 78 Abs. 3 EStG, wonach jede Zahlung voller vereinbarter Arbeitslöhne, wenn die zur Verfügung stehenden Mittel nicht auch für die darauf entfallende und einzubehaltende Lohnsteuer ausreichen, eine schuldhafte Verletzung der abgabenrechtlichen Pflichten des Vertreters darstellt.

Hatte der Geschäftsführer Gesellschaftsmittel zur Verfügung, die zur Befriedigung sämtlicher Schulden der Gesellschaft nicht ausreichten, so ist er nur dann haftungsfrei, wenn er im Verwaltungsverfahren nachweist, dass er die vorhandenen Mittel zur anteiligen

Befriedigung aller Verbindlichkeiten verwendet und somit die Abgabenschulden nicht schlechter behandelt hat. Wenn die Behauptung und Nachweisung des Ausmaßes der quantitativen Unzulänglichkeit der in den Fälligkeitszeitpunkten der Abgaben zur Verfügung stehenden Mittel im Verwaltungsverfahren unterlassen wird, kommt eine Beschränkung der Haftung bloß auf einen Teil der uneinbringlichen Abgabenschulden nicht in Betracht.

Dass für die Entrichtung der haftungsgegenständlichen Abgaben keine Mittel zur Verfügung gestanden wären, wurde vom Bf nicht behauptet. Bestätigt wird das Vorhandensein von Mittel für die Entrichtung der haftungsgegenständlichen Abgaben durch die laut Kontoabfrage bis 26.09.2013 (€ 437,00, € 187,00) auf das Abgabenkonto der Primärschuldnerin geleisteten Zahlungen jedenfalls bis 26.09.2013, zumal nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 28.5.2008, 2006/15/0322) die Tatsache der teilweisen Abgabenentrichtung auf das Vorhandensein liquider Mittel schließen lässt.

Die Meinung des Bf, er habe keinesfalls schulhaft die Bezahlung der Beträge unterlassen, sondern um keine Gäubigerbevorzugung zu begehen, im festgehaltenen Zeitraum keine Zahlungen geleistet, übersieht, dass er mit dieser Vorgangsweise die dem Abgabengläubiger gegenüber bestehende Pflicht zur zumindest anteiligen Tilgung der Abgabenforderungen verletzt hat (VwGH 15.12.2004, 2004/13/0146).

Bezüglich der eingewendeten Verjährung für den Zeitraum 15.02.2012 bis 15.03.2013 wurde bereits mit Beschwerdevorentscheidung entgegnet, dass gemäß § 238 BAO das Recht, fällige Abgaben einzuheben und zwangsweise einzubringen, innerhalb von 5 Jahren ab Ende des Jahres verjährt, in dem die Abgabe fällig geworden ist, sodass der Haftungsbescheid vom 01.10.2015 für die Abgaben mit den Fälligkeiten von 16.01.2012 bis 15.05.2013 innerhalb dieser Frist erlassen wurde.

Dem Vorbringen zur Uneinbringlichkeit der Haftungsschuld beim Bf ist zu entgegnen, dass damit nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 28.11.2002, 97/13/0177) nicht eine unzweckmäßige Ermessensübung dargelegt wird, da die allfällige derzeitige Uneinbringlichkeit nicht ausschließt, dass künftig neu hervorgekommenes Vermögen oder künftig erzielte Einkünfte zur Einbringlichkeit führen können. Laut Firmenbuchauszug war der Bf. einziger Geschäftsführer der Gesellschaft, somit der einzige in Betracht kommende Haftende im Sinne der § 9 Abs. 1 in Verbindung mit §§ 80 ff. BAO, und können diese Abgabenschulden bei der Gesellschaft nicht mehr eingebracht werden. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 14.1.2003, 97/14/0176) ist die Behörde daher in Ausübung des ihr eingeräumten Ermessens nicht rechtswidrig vorgegangen.

Zum Antrag auf Löschung nach § 235 BAO ist zu bemerken, dass auf eine Löschung der fälligen Abgabenschuldigkeiten nach § 235 BAO kein Rechtsanspruch besteht (VwGH 29.04.2010, 2006/15/0278).

Der Antrag auf Zuerkennung eines kostenlosen Pflichtverteidigers übersieht, dass der die Verfahrenshilfe regelnde § 292 BAO erst mit 1.1.2017 in Kraft getreten ist (§ 323 Abs 51 BAO; BGBl I 117/2016). Dies bedeutet somit, dass daher erst ab diesem Tag Anträge auf Bewilligung der Verfahrenshilfe in Betracht kommen (BFG 28.05.2018, VH/5100001/2017).

Zum Zeitpunkt der Stellung des Antrages (30.11.2015) war die Möglichkeit der Inanspruchnahme somit noch nicht möglich und ein entsprechender Antrag iSd § 292 BAO mangels gesetzlicher Grundlage daher auch nicht zulässig.

Laut Rückstandsaufgliederung vom 12.09.2018 haftet die haftungsgegenständliche Umsatzsteuer 12/2011 in Höhe von € 1.791,05 nicht mehr und die haftungsgegenständliche Umsatzsteuer 07/2012 in Höhe von € 3.608,74 nur mehr mit einem Betrag von € 1.399,79 unberichtigt aus, sodass die Haftung auf den Betrag von € 18.255,63 einzuschränken war.

Infolge der schuldhaften Pflichtverletzung durch die Bf konnte die Abgabenbehörde nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 30.5.1989, 89/14/0044) auch davon ausgehen, dass die Pflichtverletzung Ursache für die Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben war.

Auf Grund des Vorliegens der Voraussetzungen des § 9 Abs. 1 BAO erfolgte somit die Inanspruchnahme des Bf für aushaftende Abgabenschuldigkeiten der K-GmbH im Ausmaß von € 18.255,63 zu Recht.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

### **Zulässigkeit einer Revision:**

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig, da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt.

Einer Rechtsfrage kommt grundsätzliche Bedeutung zu, wenn das Erkenntnis von vorhandener Rechtsprechung des VwGH abweicht, diese uneinheitlich ist oder fehlt.

Da die Voraussetzungen des Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht erfüllt sind (siehe die in der Begründung zitierten Entscheidungen), ist eine ordentliche Revision nicht zulässig.

Wien, am 8. November 2018

