

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Einzelrichter über die Beschwerde des Beschwerdeführers, vertreten durch Dr. Ralph Forcher, Rechtsanwalt in 8010 Graz, Neutorgasse 51/II, vom 16.11.2016 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt vom 06.10.2016 betreffend Haftung gemäß § 9 BAO nach mündlicher Verhandlung zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

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

## Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer war Geschäftsführer der mit Erklärung vom 31.07.2002 errichteten X-GmbH (in der Folge: Gesellschaft). Die Gesellschaft betrieb ein Taxiunternehmen.

Mit Bescheid über einen Prüfungsauftrag vom 22.10.2007 führte die belangte Behörde bei der Gesellschaft eine Außenprüfung betreffend Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer 2004 bis 2006 durch. Dabei traf der Prüfer die Feststellung, es seien Zuschätzungen zu den umsatzsteuerlichen und körperschaftsteuerlichen Bemessungsgrundlagen vorzunehmen. Die Schätzungsberichtigung leitete der Prüfer ua. daraus ab, dass die geführten Taxi-Fahrtaufzeichnungen (Dienstbücher) nicht vorgelegt worden seien (siehe die Punkte 5.2.6 und 5.3 des Systemprüfungsberichtes) und die Kassenausgang des "Lohnvorabs" an die Fahrer nur einmal pro Monat kumuliert (und nicht einzeln) erfasst worden sei (siehe die Punkte 5.2.7 und 5.3 des Systemprüfungsberichtes).

Aufgrund dieser Feststellung des Prüfers setzte die belangte Behörde bei der Gesellschaft ua. die Umsatzsteuer mit Bescheiden vom 14.08.2008 für 2004 und 2005 neu bzw. für 2006 erstmals fest. Dagegen erhob die Gesellschaft (hier nicht verfahrensgegenständliche) Berufungen.

Mit Gerichtsbeschluss vom [Datum] wurde der Konkurs über die Gesellschaft eröffnet und diese infolge Eröffnung des Konkursverfahrens aufgelöst.

Im Beschwerdeverfahren vor dem Bundesfinanzgericht erfolgte am 15.10.2015 in Anwesenheit des Beschwerdeführers und des bis zur Konkurseröffnung von der Gesellschaft beauftragten steuerlichen Vertreters (nun in Vertretung des Masseverwalters)

eine Erörterung der Sach- und Rechtslage, wobei der Rechtsstreit insoweit beigelegt wurde, als beide Parteien ua. davon ausgingen, dass bei der Gesellschaft eine Umsatzzuschätzung für 2004 von 250.000 Euro, für 2005 von 300.000 Euro und für 2006 von 330.000 Euro vorzunehmen sei (siehe Seite 3 der Niederschrift über den Verlauf des Erörterungstermins). Aufgrund eines gemäß § 300 BAO gefassten Beschlusses des Bundesfinanzgerichtes vom 15.10.2015 hob die belangte Behörde die Umsatzsteuerbescheide auf und setzte bei der Gesellschaft die Umsatzsteuer 2004 bis 2006 mit Bescheiden vom 09.11.2015 neu fest.

Mit Gerichtsbeschluss vom [Datum] wurde der Konkurs der Gesellschaft nach Schlussverteilung aufgehoben. Die Firma wurde am [Datum] gelöscht.

Mit **Vorhaltschreiben vom 14.07.2016** teilte die belangte Behörde dem Beschwerdeführer unter Beilage von Kopien der an den Masseverwalter im Insolvenzverfahren der Gesellschaft ergangenen Umsatzsteuerbescheide 2004 bis 2006 vom 09.11.2015 ihr Vorhaben mit, ihn gemäß § 9 BAO zur Haftung für die Abgaben der Gesellschaft heranzuziehen. Dem Vorhalt ist zu entnehmen:

*"Die Vertreter juristischer Personen haben alle Pflichten des Vertretenen zu erfüllen. Insbesondere haben sie dafür zu sorgen, dass die Abgaben aus den Mitteln, die sie verwalten, vorschriftsmäßig entrichtet werden.*

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

*1. Sie werden daher in Ihrem Interesse ersucht, die nachfolgenden Fragen sorgfältig und vollständig zu beantworten und durch Vorlage geeigneter Unterlagen, die zu Ihrer Entlastung dienen können, zu belegen.*

*Am Konto der [Gesellschaft] haften folgende Abgabenbeträge aus:*

*[Aufstellung Haftungsbeträge]*

*Bei diesen Beträgen wurde bereits die Insolvenzquote von 9,326634% abgezogen.*

*Die im Rückstand ausgewiesenen Selbstbemessungsabgaben sind nach Abgabenart und Zeiträumen aufgeschlüsselt.*

*Die Ermittlung der im Rückstand enthaltenen bescheidmäßig vorgeschriebenen Abgaben entnehmen Sie bitte den beiliegenden, bereits ergangenen Bescheiden (Ablichtungen).*

*2. Laut Firmenbuchauszug waren Sie von 28.09.2002 bis zur Insolvenzeröffnung als Vertreter der [Gesellschaft] (in weiterer Folge kurz GmbH genannt) bestellt. Auf Grund Ihrer Funktion, als zur Vertretung der GmbH nach außen berufenes Organ, als Geschäftsführer oblag Ihnen die Wahrnehmung der abgabenrechtlichen Verpflichtung der Vertretenen.*

*3. Da die unter Punkt 1 angeführten Abgabenbeträge während Ihrer Vertretungsperiode fällig bzw. nicht entrichtet wurden, muss das Finanzamt bis zum Beweis des Gegenteils davon ausgehen, dass Sie der Ihnen aufgetragenen Erfüllung der abgabenrechtlichen Pflichten der Vertretenen nicht vorschriftsgemäß nachgekommen sind.*

*4. Die genannten Beträge sind bei der GmbH als uneinbringlich anzusehen. Dies ergibt sich zweifelsfrei daraus, da über das Vermögen der GmbH am [Datum] das Insolvenzverfahren eröffnet worden ist und am [Datum] nach Schlussverteilung gem. § 139 IO aufgehoben wurde.*

*5. Sofern die GmbH bereits ab den jeweiligen Fälligkeitstagen der Abgaben nicht mehr über ausreichende liquide Mittel zur (vollen) Bezahlung aller Verbindlichkeiten verfügte, werden Sie ersucht, dies durch eine Auflistung sämtlicher Gläubiger ab dem Zeitpunkt der Abgabenfälligkeit (siehe Punkt 1) gleichzeitig oder früher fällig gewordenen Forderungen darzulegen. In dieser Aufstellung müssen alle damaligen Gläubiger der GmbH (auch die zur Gänze bezahlten) sowie die auf einzelne Verbindlichkeiten (Gläubiger) geleisteten Zahlungen (Quoten) enthalten sein. Außerdem sind alle verfügbar gewesenen liquiden Mittel (Bargeld und offene Forderungen) anzugeben bzw. gegenüber zu stellen. Für den Nachweis der quotenmässigen Erfüllung der Gläubigergleichbehandlung ist eine rechnerische Darstellung vorzulegen. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist es Aufgabe des Vertreters, im Verwaltungsverfahren allfällig vorliegende Gründe aufzuzeigen, die ihn daran gehindert haben, die Abgabenschuld am oder nach dem Fälligkeitstag zu begleichen (VwGH 23.03.2010, 2007/13/0137).*

*Es steht Ihnen aber frei, die maßgebliche finanzielle Situation ab Eintritt der Abgabenfälligkeit, 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 obliegt Ihnen als Vertreter, Nachweise dafür, wie viel Zahlungsmittel zur Verfügung gestanden sind und in welchem Ausmaß die anderen Gläubiger der GmbH noch Befriedigung erlangten, zu erbringen. Im Fall der Nichterbringung dieser Nachweise muss das Finanzamt davon ausgehen, dass Sie die Ihnen obliegende Verpflichtung, die fällig gewordenen Abgaben aus den verwalteten Mitteln zu entrichten, schuldhaft verletzt haben, und diese Pflichtverletzung auch ursächlich für den Abgabenausfall bei der GmbH ist. Unter diesen Umständen haften Sie für die uneinbringlichen Abgabenschuldigkeiten im vollen Ausmaß (zB VwGH 22.12.2005, 2005/15/0114).*

*6. Wird der Nachweis einer Gläubigergleichbehandlung nicht in nachvollziehbarer Weise erbracht, liegt es im Ermessen des Finanzamtes, die Haftung für die unter Punkt 1 genannten Abgabenbeträge 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 verdrängt (z.B. VwGH 10.10.2005, 2004/14/0112), sähe sich das Finanzamt veranlasst, die gesetzliche Vertreterhaftung gegen Sie im erforderlichen Ausmaß geltend zu machen."

Mit **Vorhaltbeantwortungsschreiben vom 22.08.2016** gab der Beschwerdeführer dazu durch seinen rechtsanwaltlichen Vertreter folgende Stellungnahme ab:

"Für die vom Finanzamt Graz-Stadt in deren Note vom [Datum] angesprochene Haftung des Betroffenen für die Nichtentrichtung der dort genannten Abgaben gibt es weder eine taugliche sachliche, noch eine taugliche rechtliche Grundlage:

1.

*Dies vor allem deswegen, weil entgegen der Darstellung des Finanzamtes Graz-Stadt in der Note vom [Datum] der dort genannte Umsatzsteuerbetrag für 2004 nicht per 15.02.2005 und der dort genannte Umsatzsteuerbetrag für 2005 nicht per [Datum] und der dort genannte Umsatzsteuerbetrag für 2006 nicht per 15.02.2007 fällig gewesen sind:*

*Diese Umsatzsteuerbeträge wurden erst durch die Umsatzsteuerbescheide 2004, 2005 und 2006, die jeweils am 09. November 2015 ergangen sind, fällig. - Zum Zeitpunkt des Eintrittes der Fälligkeit war aber über das Vermögen der [Gesellschaft] bereits (und zwar seit 09. Juli 2014) das Insolvenzverfahren eröffnet, somit der Betroffene [Beschwerdeführer] (weil ex lege mit Insolvenzeröffnung von der Geschäftsführung ausgeschlossen) gar nicht mehr eine zur Vertretung der [Gesellschaft] berufene Person. Somit scheidet schon wegen mangelnder Erfüllung der im Einleitungssatz von § 80 Abs. 1 BAO genannten Voraussetzungen eine Haftung des Herrn [Beschwerdeführer] für diese Abgaben aus.*

*Beweis: Der beizuschaffende und zu verlesende Akt GZ [Geschäftszahl] des [Gericht] als Insolvenzgericht; die offene Insolvenzdatei hinsichtlich AZ [Geschäftszahl] des [Gericht]; die zu St.Nr. 68 [Steuernummer] ergangenen Umsatzsteuerbescheide 2004, 2005 und 2006, je vom 09.11.2015 und Einvernahme der betroffenen Partei.*

2.

*Würde man der Darstellung des Finanzamtes Graz-Stadt in deren Note vom [Datum] dahingehend folgen, dass die mit jenen Bescheiden vom 09. November 2015 festgesetzten Umsatzsteuerbeträge tatsächlich per 15.02.2005 bzw. [Datum] bzw. 15.02.2007 fällig gewesen sind, dann hätte dies zur Konsequenz, dass sie bereits als verjährt anzusehen sind und auch deswegen nicht mehr vom Betroffenen bezahlt begehrt werden können.*

*Beweis: Die zu St.Nr. 68 [Steuernummer] ergangenen Umsatzsteuerbescheide 2004, 2005 und 2006, je vom 09.11.2015 und Einvernahme der betroffenen Partei.*

3.

*Selbst wenn man (freilich unrichtiger Weise) die Fälligkeit der Umsatzsteuerbeträge für die Jahre 2004, 2005 und 2006, wie sie mit den Bescheiden vom 09.11.2015 festgelegt wurden, auf den Zeitpunkt der Fälligkeit der Jahres-Umsatzsteuererklärung für das jeweils betreffende Kalenderjahr (also 15.02.2005 bzw. [Datum] bzw. 15.02.2007) zurück setzte, bliebe, dass den Betroffenen an der Nichtentrichtung dieser Abgaben kein wie immer geartetes Verschulden trifft:*

*Es ist (insbesondere aus den zu GZ RV/2100243/2012 des Bundesfinanzgerichtes geführten Verfahren) amtsbekannt, dass jene Umsatzsteuerbescheide deswegen am 09.11.2015 ergangen sind, weil erst im Zuge eines vor dem Bundesfinanzgericht am 15.10.2015 stattgefundenen Erörterungstermines eine einvernehmliche Umsatzzuschätzung für 2004, 2005 und 2006 erfolgt ist. - Bis zu diesem 15.10.2015 war dem Betroffenen von vorne herein nicht bekannt, dass es letztlich überhaupt eine nicht bezahlte Umsatzsteuerschuld für diese Jahre geben wird und falls ja, in welcher Höhe sie besteht.*

*Und wenn der Betroffene bis 15.10.2015 weder wusste, noch wissen konnte, ob und falls ja in welcher Höhe eine Umsatzsteuerschuld besteht, dann konnte er dies erst recht nicht am 15.02.2005 bzw. am [Datum] bzw. am 15.02.2007 wissen.*

*Vor diesem Hintergrund ist es auch nicht einmal ansatzweise gerechtfertigt, ein Verschulden des Betroffenen an der Nichtentrichtung dieser Abgaben anzunehmen: Art und Umfang dieser Abgaben hat sich erst durch die Ergebnisse des viel später durchgeführten abgabenrechtlichen Verfahrens und letztlich erst durch die Bescheide vom 09.11.2015 ergeben. Zum Zeitpunkt der nunmehr behaupteten Fälligkeiten hatte der Betroffene nicht den geringsten Anlass Vorkehrungen dazu zu treffen, dass diese sich erst mehrere Jahre später (wohlgemerkt einvernehmlich festgelegten) Beträge, bezahlt werden.*

*Beweis: Der beizuschaffende und insbesondere hinsichtlich der Daten der Insolvenzeröffnung zu verlesende Akt GZ [Geschäftszahl] des [Gericht] als Insolvenzgericht; die offene Insolvenzdatei hinsichtlich AZ [Geschäftszahl] des [Gericht]; die zu St.Nr. 68 [Steuernummer] ergangenen Umsatzsteuerbescheide 2004, 2005 und 2006, je vom 09.11.2015; der beizuschaffende und insbesondere hinsichtlich der darin enthaltenen Niederschrift über den Verlauf des Erörterungstermines vom 15.10.2015 und des Beschlusses vom 15.10.2015 zu verlesende Akt GZ RV/2100243/2012 des Bundesfinanzgerichtes und Einvernahme der betroffenen Partei."*

Mit dem hier angefochtenen **Bescheid vom 06.10.2016** zog die belangte Behörde dem Vorhalt entsprechend den Beschwerdeführer unter Beilage von Kopien der an den Masseverwalter im Insolvenzverfahren der Gesellschaft ergangenen Umsatzsteuerbescheide 2004 bis 2006 vom 09.11.2015 gemäß § 9 BAO zur Haftung für folgende Abgaben der Gesellschaft heran:

Abgabenart	Zeitraum	Höhe in Euro
------------	----------	--------------

Umsatzsteuer	2004	22.363,44
Umsatzsteuer	2005	28.933,78
Umsatzsteuer	2006	41.470,61
Umsatzsteuer	12/2013	2.239,48
Lohnsteuer	05/2013	24,08
Lohnsteuer	06/2013	27,42
Lohnsteuer	09/2013	170,38
Lohnsteuer	11/2013	94,31
Dienstgeberbeitrag	05/2013	322,95
Dienstgeberbeitrag	06/2013	286,56
Dienstgeberbeitrag	07/2013	298,95
Dienstgeberbeitrag	08/2013	249,79
Dienstgeberbeitrag	09/2013	390,84
Dienstgeberbeitrag	11/2013	436,54
Dienstgeberbeitrag	01/2014	350,17
Dienstgeberbeitrag	02/2014	305,80
Dienstgeberbeitrag	03/2014	167,47
Dienstgeberbeitrag	05/2014	196,61
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	05/2013	27,99
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	06/2013	24,84
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	07/2013	25,91
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	08/2013	21,64
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	09/2013	33,88
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	11/2013	37,83
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	01/2014	30,35

Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	02/2014	26,50
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	03/2014	14,52
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	05/2015	17,04
Körperschaftsteuer	01-03/2013	182,01
Körperschaftsteuer	04-06/2013	282,90
Körperschaftsteuer	07-09/2013	227,59
Kammerumlage	07-09/2013	37,09
Kammerumlage	10-12/2013	16,85
	Summe:	99.336,12

Der **Bescheidbegründung** ist zu entnehmen:

*"Die Haftung des § 9 BAO setzt voraus:*

- *Stellung als Vertreter,*
- *Bestehen einer Abgabenforderung gegen den Vertretenen,*
- *Uneinbringlichkeit der Abgabenforderung*
- *Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten durch den Vertreter*
- *Verschulden des Vertreters und*
- *Kausalität zwischen Pflichtverletzung und Uneinbringlichkeit*

*Zur Stellung als Vertreter:*

*Sie waren von 28.09.2002 bis zur Insolvenzeröffnung der [Gesellschaft] (in weiterer Folge kurz GmbH genannt) im Firmenbuch als handelsrechtlicher Geschäftsführer der GmbH eingetragen. Somit sind Sie Vertreter der GmbH im Sinne der §§ 9 und 80 BAO.*

*Bestehen einer Abgabenforderung gegen den Vertretenen:*

*Die Umsatzsteuern 2004, 2005 und 2006 wurden von der Betriebsprüfung mittels Bescheid festgesetzt.*

*Die Umsatzsteuer 12/2013 wurde mittels Umsatzsteuervoranmeldung gemeldet.*

*Die Lohnabgaben 05/2013 bis 05/2014 wurden von der GmbH gemeldet.*

*Die Körperschaftsteuern wurden aufgrund des Vorauszahlungsbescheides gebucht.*

*Die Kammerumlagen wurden von der GmbH gemeldet.*

*Diese offenen Forderungen wurden auch im Insolvenzverfahren der GmbH anerkannt. Somit besteht eine Abgabenforderung gegen die GmbH.*

*Die Abgabenbescheide werden im Zuge dieses Haftungsbescheides zur Kenntnis gebracht.*

*Uneinbringlichkeit der Abgabenforderung:*

*Die Haftung gem. § 9 BAO ist eine Ausfallhaftung (VwGH 24.2.2004, 99/14/0278).*

*Voraussetzung ist die objektive Uneinbringlichkeit der betreffenden Abgaben im Zeitpunkt der Inanspruchnahme des Haftenden (VwGH 31. 3. 2004, 2003/13/0153).*

*Die Uneinbringlichkeit ergibt sich deshalb, da über das Vermögen der GmbH am [Datum] ein Insolvenzverfahren eröffnet wurde. Dieses Verfahren beim [Gericht], GZ [Geschäftszahl] wurde am [Datum] gem. § 139 IO aufgehoben. Die Gesellschaft wurde infolge des Konkurses aufgelöst. Die Quote betrug 9,326634%. Da die GmbH aufgelöst wurde, ist die über die Quote hinausgehende Abgabenforderung beim Primärschuldner uneinbringlich. Unter Berücksichtigung der Insolvenzquote von 9,326634% ist somit der Betrag von € 99.336,12 uneinbringlich.*

*Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten des Vertreters:*

*Haftungsrelevant ist nur, wenn sich die Uneinbringlichkeit aus der Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten ergibt (VwGH 18.10.1995, 91/13/0038).*

*Zu den abgabenrechtlichen Pflichten gehören insbesondere*

- die Abgabenentrichtung aus den Mitteln, die der Vertreter verwaltet,*
- 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, besteht nur insoweit, als hierfür liquide Mittel vorhanden sind (VwGH 7.12.2000, 2000/16/0601).*

*Der Zeitpunkt, für den zu beurteilen ist, ob dem Primärschuldner die für die Abgabenentrichtung erforderlichen Mittel zur Verfügung standen, bestimmt 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).*

*Reichen die Mittel des Primärschuldners nicht aus, die offenen Schuldigkeiten zur Gänze zu entrichten, so ist der Vertreter grundsätzlich zur Befriedigung der Schulden im gleichen Verhältnis (anteilig) verpflichtet (Gleichbehandlungsgrundsatz). Er darf 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 ist jedoch nicht verpflichtet, den Abgabengläubiger besser als die übrigen Gläubiger zu behandeln (VwGH 17.8.1998, 98/17/0038).*

*Bei Verletzung des Gleichbehandlungsgrundsatzes erstreckt 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 hat (VwGH 22.9.1999, 96/15/0049; VwGH 24.10.2000, 95/14/0090; VwGH 29.3.2001, 2000/14/0149).*

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

*Diese qualifizierte Mitwirkungspflicht entbindet die Abgabenbehörde jedoch nicht von jeglicher Ermittlungspflicht. Die Behörde hat 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 [Datum] wurden Sie daher aufgefordert, Nachweise zu erbringen, wie die Zahlungsmittel zur Verfügung gestanden sind und in welchem Ausmaß die anderen Gläubiger der GmbH noch Befriedigung erlangten.*

*In der Stellungnahme vom 22.08.2016 wird ausgeführt, dass die Umsatzsteuern 2004, 2005 und 2006 erst nach der Eröffnung des Insolvenzverfahrens fällig waren und Sie daher nicht mehr eine zur Vertretung der GmbH berufenen Person waren.*

*Bei Selbstbemessungsabgaben (wie die Umsatzsteuer) ist maßgeblich, wann die Abgaben bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung abzuführen gewesen wären. Maßgeblich ist somit der Zeitpunkt der Fälligkeit der Abgaben, unabhängig davon, wann sie bescheidmäßig festgesetzt wurden.*

*Sie waren zu den Fälligkeitszeitpunkten der haftungsgegenständlichen Umsatzsteuern als handelsrechtlicher Geschäftsführer im Firmenbuch eingetragen.*

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

*Somit wäre es Ihnen oblegen einen Liquiditätsstatus zu erbringen.*

*Auf dem Geschäftsführer, nicht aber auf der Behörde, lastet auch die-Verpflichtung zur Errechnung einer entsprechenden Quote (VwGH 28.5.2008, 2006/15/0322; 18.10.2007, 2006/15/0073; 29.3.2007/2005/15/0116).*

*Zur Verjährung der Umsatzsteuern ist wie folgt festzuhalten:*

*Gemäß § 207 BAO ist nur die erstmalige Geltendmachung eines Abgabenanspruches anlässlich der Erlassung eines Haftungsbescheides nach Eintritt der Verjährung des Rechtes zur Festsetzung der Abgabe nicht zulässig.*

*Die Umsatzsteuern 2004, 2005 und 2006 wurden aber bereits - aufgrund einer Wiederaufnahme gem. § 303 BAO - von der Betriebsprüfung am 14.08.2008 und aufgrund der Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes (GZ: RV/2100243/2012) am 09.11.2015 erstmalig an die GmbH festgesetzt. Dadurch wurde der Abgabenanspruch bereits vor der Haftungsinanspruchnahme geltend gemacht und unterliegt sohin nicht mehr der Festsetzungsverjährung.*

*Auch die Einhebungsverjährung gem. § 238 BAO ist noch nicht eingetreten. Gem. § 238 BAO verjährt das Recht eine fällige Abgabe einzuheben und zwangswise einzubringen binnen fünf Jahren nach Ablauf des Kalenderjahres, in welchem die Abgabe fällig geworden wäre. Gem. § 238 Abs. 3 BAO ist die Verjährung, solange die Einhebung einer Abgabe ausgesetzt ist, gehemmt. Hinsichtlich o.a. Umsatzsteuern wurde das Rechtsmittel der Berufung erhoben und die Aussetzung der Einhebung gem. § 212a BAO am 18.12.2008 verfügt. Die Berufung wurde abgewiesen und der Ablauf der Aussetzung der Einhebung am 18.01.2012 verfügt. Somit erfolgte die kontomäßige Wiedereinbuchung der Umsatzsteuern. Danach wurde ein Vorlageantrag an das Bundesfinanzgericht gestellt und die Aussetzung der Einhebung gem. § 212a BAO am 21.02.2012 abermals verfügt. Aufgrund der Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes wurde der Ablauf der Aussetzung der Einhebung am 29.10.2015 verfügt und die Wiedereinbuchung der Umsatzsteuern erfolgte.*

*Weiters wird die Einhebungsverjährung durch jede nach außen erkennbare Amtshandlung unterbrochen. Diese Unterbrechungshandlungen wirken nicht nur gegen den Primärschuldner sondern auch gegen bereits in Anspruch genommene Haftungspflichtige.*

*Durch die Anmeldung im Insolvenzverfahren wird die Verjährung der angemeldeten Forderung unterbrochen. Die Verjährung der Forderung beginnt von neuem mit dem Ablauf des Tages, an dem der Beschluss über die Aufhebung des Konkurses rechtskräftig geworden ist. Das Insolvenzverfahren über das Vermögen der GmbH wurde am [Datum] eröffnet und am [Datum] gem. § 139 IO rechtskräftig aufgehoben.*

*Somit steht fest, dass auch die Einhebungsverjährung für die Umsatzsteuern 2004, 2005 und 2006 noch nicht abgelaufen ist.*

*Im Jahr 2005 hat die Gesellschaft € 727.836,74, im Jahr 2006 € 819.766,05, im Jahr 2007 € 486.486,56 an Umsätzen getätig. Im Zeitraum von Juni/2013 bis Juni/2014 wurden € 253.157,13 an Umsätzen gemeldet.*

*Es ist daher davon auszugehen, dass Mittel der GmbH zur Verfügung gestanden sind, um ihre Verbindlichkeiten zu bezahlen, und dass die vorhandenen Mittel nicht im gleichen Verhältnis zur Befriedigung der Schulden eingesetzt wurden.*

Sie waren zur anteilmäßigen Verteilung der liquiden Mittel nach dem Gleichbehandlungsgrundsatz verpflichtet. Durch die Nichtbeachtung dieses Grundsatzes für die Umsatzsteuer, den Dienstgeberbeitrag, den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag, die Körperschaftsteuer und die Kammerumlage haben Sie Ihre abgabenrechtlichen Pflichten als Vertreter der GmbH verletzt.

Ihnen als Vertreter der GmbH oblag 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 Sie trotz Aufforderung vom [Datum] keine rechnerische Darstellung der quotenmäßigen Gleichbehandlung aller Gläubiger übermittelt haben, wird die Schlechterstellung des Finanzamtes Graz-Stadt zu 100% angenommen und die Haftung für den gesamten Abgabengenossenschaft ausgesprochen (VwGH 7.12.2000, 2000/16/0601).

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

Reichen die dem Arbeitgeber zur Verfügung stehenden Mittel zur Zahlung des vollen vereinbarten Arbeitslohnes nicht aus, hat er die Lohnsteuer von dem tatsächlich zur Auszahlung gelangenden niedrigeren Betrag zu berechnen und einzubehalten (§ 78 Abs. 3 EStG 1988). In solchen Fällen dürfen Löhne somit nicht in voller Höhe ausbezahlt werden und sie sind (wie auch andere Schuldigkeiten) anteilig zu kürzen; die auf den gekürzten Lohnbetrag entfallende Lohnsteuer ist zur Gänze zu entrichten (VwGH 16.2.2000, 95/15/0046).

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

Verschulden des Vertreters:

Verletzungen abgabenrechtlicher Pflichten berechtigen nur dann zur Haftungsinanspruchnahme, wenn die Verletzung schuldhaft erfolgte. Eine bestimmte Schuldform ist hierfür nicht erforderlich (VwGH 22.2.2000, 96/14/0158; VwGH 7.12.2000, 2000/16/0601). Daher reicht leichte Fahrlässigkeit (VwGH 18.10.1995, 91/13/0037, VwGH 31.10.2000, 95/15/0137).

Der Vertreter hat darzutun, weshalb er nicht dafür habe Sorge getragen, dass der Vertretene die Abgaben entrichtet hat, widrigenfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung angenommen werden darf (VwGH 31.10.2000, 95/15/0137; VwGH 29.5.2001, 99/14/0277; VwGH 9.8.2001, 98/16/0348). In der Regel wird nämlich nur der Vertreter jenen ausreichenden Einblick in die Gebarung des Vertretenen haben, der ihm entsprechende Behauptungen und Nachweise ermöglicht (VwGH 19.11.1998, 97/15/0115; VwGH 29.6.1999, 99/14/0128). Der Vertreter hat für die Möglichkeit des Nachweises seines pflichtgemäßen Verhaltens vorzusorgen (VwGH 7.9.1990, 89/14/0132). Ihm obliegt kein negativer Beweis, sondern die konkrete (schlüssige)

*Darstellung der Gründe, die etwa der rechtzeitigen Abgabenentrichtung entgegenstanden (VwGH 4.4.1990, 89/13/0212).*

*Wie der Verwaltungsgerichtshof ausführt, ist es Aufgabe des Geschäftsführers im Verwaltungsverfahren allfällige Gründe aufzuzeigen, die ihn darin gehindert haben, „die Abgabenschuld am oder nach dem Fälligkeitstag zu begleichen (VwGH 23.3.2010, 2007/13/0137).*

*Aufgrund der Aktenlage muss davon ausgegangen werden, dass zu den jeweiligen Fälligkeitstagen bzw. ab dem ersten Fälligkeitstag liquide Mittel vorhanden waren, diese jedoch nicht nach dem Gleichbehandlungsgrundsatz verteilt wurden. Warum keine Gleichbehandlung erfolgte, wurde trotz Vorhalt vom [Datum] nicht dargetan. Es liegt daher eine schuldhafte Verhinderung vor.*

*Kausalität zwischen Pflichtverletzung und Uneinbringlichkeit:*

*Die Inanspruchnahme der gem. § 9 BAO bestehenden Haftung setzt voraus, dass die schuldhafte Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten kausal für die Uneinbringlichkeit ist. Bei schulhafter Pflichtverletzung darf die Abgabenbehörde mangels dagegen sprechender Umstände annehmen, dass die Pflichtverletzung Ursache der Uneinbringlichkeit ist (VwGH 16.12.1999, 97/15/0051; VwGH 20.6.2000, 98/15/0084).*

*Es sind daher alle Voraussetzungen gem. § 9 BAO für eine Inanspruchnahme zur Haftung erfüllt.*

*Die Geltendmachung der persönlichen Haftung ist eine Ermessensentscheidung. Gem. § 20 BAO sind 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 folgt, dass die Geltendmachung der Haftung in der Regel dann ermessenskonform ist, wenn die betreffenden Abgaben beim Primärschuldner uneinbringlich sind."*

**Mit Beschwerdeschreiben vom 16.11.2016** erhob der Beschwerdeführer durch seinen rechtsanwaltlichen Vertreter die Beschwerde gegen den (hier verfahrensgegenständlichen) Haftungsbescheid und beantragte dessen Aufhebung. Dem Schreiben ist zu entnehmen:

"A. Anfechtungsumfang:

*Der beschwerdegegenständliche Bescheid wird seinem gesamten Inhalt nach angefochten.*

**B. Beschwerdegründe:**

*Als Beschwerdegrund wird Rechtswidrigkeit in Folge von Verletzungen des formellen und des materiellen Rechtes geltend gemacht. - Im Einzelnen ist dazu Folgendes vorzubringen:*

**B.1.**

*Die hier verfahrensgegenständlich relevante Primärschuldnerin, [Gesellschaft] (FN [Nummer]), ist durch am 28.09.2002 erfolgte Eintragung in das Firmenbuch entstanden. Seit dem Entstehen der Primär Schuldnerin war der Beschwerdeführer deren selbständig vertretungsbefugter handelsrechtlicher Geschäftsführer.*

*Mit Beschluss des [Gericht] als Insolvenzgericht vom [Datum], ergangen zur GZ [Geschäftszahl], wurde über das Vermögen der [Gesellschaft] das Insolvenzverfahren eröffnet. Mit diesem Beschluss wurde Herr Rechtsanwalt Mag. [Masseeverwalter] zum Masseeverwalter bestellt, womit das Geschäftsführungs- und Vertretungsrecht des Beschwerdeführers für die [Gesellschaft] beendet war.*

B.2.

*Im Jahr 2007 wurde von dem Finanzamt Graz Stadt ein Betriebsprüfungsverfahren gegen die [Gesellschaft] eingeleitet, dies betreffend Umsatzsteuer und Körperschaftssteuer für die Jahre 2004 bis 2006. Im Ergebnis hat das Finanzamt Graz Stadt mit Bescheiden vom 14.08.2008 Umsatzsteuer und Körperschaftssteuer 2004 bis 2006 neu vorgeschrieben, dies basierend auf einer vom Finanzamt vorgenommenen Schätzung und zu einer Steuerschuld in Höhe von rund € 1,5 Mio. führend.*

*Die in der Sache über Jahre hinweg geführten Verfahren endeten in dem zur GZ RV/2100243/2012 des Bundesfinanzgerichtes geführten Beschwerdeverfahren.*

B.3.

*Im Zuge des vorgenannten Beschwerdeverfahrens vor dem Bundesfinanzgericht wurde am 15.10.2015 in der Außenstelle Graz des Bundesfinanzgerichtes eine mündliche Verhandlung durchgeführt.*

*In dieser mündlichen Verhandlung kam es zu einem Vergleich dahingehend, dass*

- a) *für 2004 eine Umsatzzuschätzung in Höhe von € 250.000,00 erfolgt und*
- b) *für 2005 eine Umsatzzuschätzung in Höhe von € 300.000,00 erfolgt und*
- c) *für 2006 eine Umsatzzuschätzung in Höhe von € 330.000,00 erfolgt und*
- d) *für 2004 eine Gewinnzuschätzung in Höhe von € 60.000,00 erfolgt und*
- e) *für 2005 eine Gewinnzuschätzung in Höhe von € 70.000,00 erfolgt und*
- f) *für 2006 eine Gewinnzuschätzung in Höhe von € 70.000,00 erfolgt.*

*Auf Basis dieses Vergleiches*

- a) *wurde das vorgenannte Beschwerde verfahren vor dem Bundesfinanzgericht beendet und*
- b) *wurden, jeweils datiert mit 09.11.2015, Umsatzsteuerbescheide für 2004, 2005 und 2006 gefasst.*

B.4.

Wie bereits in der im erstinstanzlichen Verfahren vom Beschwerdeführer eingebrachten Stellungnahme vom 22.08.2016 dargelegt, erweist sich aus diesem Sachverhalt Folgendes:

- a) als jene Umsatzsteuerbescheide am 09.11.2015 gefasst worden sind, war der Beschwerdeführer mit Rücksicht auf die seit [Datum] geltenden Wirkungen der Eröffnung des Insolvenzverfahrens über [Gesellschaft] nicht mehr für [Gesellschaft] geschäftsführungs- und vertretungsbefugt;
- b) die diesen Umsatzsteuerbescheiden 2004, 2005 und 2006, je vom 09.11.2015, zu Grunde gelegten Umsätze entsprechen von vorne herein nicht den von der [Gesellschaft] in diesen Zeiträumen tatsächlich erzielten Umsätzen. Diese Umsätze sind vielmehr das Ergebnis des im Zuge des zur GZ RV/20100243/2012 geführten Beschwerdeverfahrens am 15.10.2015 abgeschlossenen Vergleiches;
- c) es ist richtig, dass in der von diesen Umsatzsteuerbescheiden vom 09.11.2015 umfassten Zeiträumen (also in den Jahren 2004, 2005 und 2006) der Beschwerdeführer als selbständig vertretungsbefugter handelsrechtlicher Geschäftsführer der [Gesellschaft] geschäftsführungs- und vertretungsbefugt für die Primärschuldnerin war.

Es ist aber ebenso richtig, dass in diesen Zeiten für die diese Umsatzsteuerbescheide gelten, die Primärschuldnerin die jenen Umsatzsteuerbescheiden zu Grunde liegenden Umsätze tatsächlich gar nicht erzielt hat. Diese Umsätze sind ja (und zwar im Umfang der oben unter B.3. beschriebenen Zuschätzungen) das Ergebnis des im Jahr 2015 (also zu einem Zeitpunkt, in dem der Beschwerdeführer nicht mehr geschäftsführungs- und vertretungsbefugt für die Primärschuldnerin war) abgeschlossenen Vergleiches.

Der Umstand, dass die mit den verfahrensgegenständlichen Umsatzsteuerbescheiden vom 09.11.2015 festgesetzten Umsatzsteuerbeträge in den jeweiligen Jahren nicht erklärt und nicht abgeführt worden sind, fällt somit weder in den Verantwortungsbereich, noch in den Verschuldensbereich des Beschwerdeführers: Die Primärschuldnerin hat, wie ausgeführt, in diesen Jahren die zugeschätzten Umsätze tatsächlich nicht erzielt. Der Beschwerdeführer seinerseits konnte in den Jahren 2004, 2005 und 2006 nicht im Entferntesten annehmen und vorhersehen, dass

- rund 10 Jahre später
- von der Finanz eine Umsatzzuschätzung vorgenommen wird und
- ein Vergleich über die Höhe von Umsatzzuschätzungen für die Jahre 2004, 2005 und 2006 geschlossen wird und
- daraus dann eine höhere Umsatzsteuerlast für die Jahre 2004, 2005 und 2006 resultiert, als sie angesichts der tatsächlich 2004, 2005 und 2006 vereinnahmten und bekundeten Umsätze, von der Primärschuldnerin seinerzeit für 2004, 2005 und 2006 erklärt worden war.

Bei Auseinandersetzung mit der Verantwortung des Beschwerdeführers und Aufnahme der von ihm beantragten Beweise und Verwertung der Ergebnisse aus dieser

*Beweisaufnahme hätte die belangte Behörde erkannt, dass den Beschwerdeführer gar kein Verschulden an der Nichtabführung der hier verfahrensgegenständlichen Umsatzsteuerbeträge trifft: Der Beschwerdeführer konnte ex ante (also 2004, 2005 und 2006) nicht im Entferitesten (und schon gar nicht als schuldhaft vorwerfbar) annehmen, dass 10 Jahre später seitens der Finanz Umsatzzuschätzungen vorgenommen werden, die zu einer höheren Umsatzsteuerlast, als damals auf Basis der damals effektiv erzielten Umsätze er klärt worden ist, führen.*

#### *B.5.*

*Wenn die belangte Behörde auf Seite 4 im 4. Absatz des beschwerdegegenständlichen Bescheides konstatiert: 'Bei Selbstbemessungsabgaben (wie die Umsatzsteuer) ist maßgeblich, wann die Abgaben bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung abzuführen gewesen wären. Maßgeblich ist somit der Zeitpunkt der Fälligkeit der Abgaben, unabhängig davon, wann sie bescheidmäßig festgesetzt wurden', dann übersieht die belangte Behörde dabei die tatsächlichen Verhältnisse (= den historischen Sachverhalt) und setzt sich nicht ausreichend mit der dazu in seiner Stellungnahme vom 22.08.2016 dargetanen Verantwortung des Beschwerdeführers auseinander:*

*Die Umsatzsteuer 2004, 2005 und 2006 wurde mit Bescheiden vom 09.11.2015 nicht auf der Basis von tatsächlich von der Primär Schuldnerin in jenen Jahren erzielten Umsätzen festgesetzt, sondern auf Basis von (die nunmehr hier verfahrensrelevanten Abgabennachforderungen erzeugenden) Zuschätzungen, die mit einem am 15.10.2015 geschlos senen Vergleich festgelegt worden sind.*

*Es kann somit bei rechtsrichtiger Betrachtung davon, dass die aus jenen Umsatzsteuerbescheiden vom 09.11.2015 resultierenden Abgabennachforderungen bereits 2004 bzw. 2005 bzw. 2006 (schon damals objektiv für den Beschwerdeführer erkennbar) fällig gewesen wären, keine Rede sein: Für den Beschwerdeführer war dies seinerzeit objektiv weder erkennbar und auch nicht vorhersehbar. Dies ohne dass ihm daran auch nur das geringste Verschulden angelastet werden kann und umso weniger, als Fälligkeit jener Abgabennachforderungen erst mit im Dezember 2015 eingetreterner Rechtskraft der Bescheide vom 09.11.2015 gegeben war.*

#### *B.6.*

*Die sich auf Seite 5 oben im 2. und im 3. Absatz des beschwerdegegenständlichen Bescheides findende Konstatierung der belangten Behörde, wonach mit Rücksicht auf die in den Jahren 2005, 2006 und 2007, sowie im Zeitraum Juni 2013 bis Juni 2014 erzielten Umsätze davon auszugehen ist, dass der Primärschuldnerin ausreichende Mittel zur Verfügung gestanden sind, um ihre Verbindlichkeiten zu bezahlen und, dass die vorhandenen Mitteln nicht im gleichen Verhältnis zur Befriedigung der Schulden eingesetzt wurden, ist ebenso inhaltlich unrichtig, wie das Ergebnis eines bloß mangelhaften Verfahrens:*

*Berücksichtigt man die im Wege eines Vergleiches vorgenommene Umsatzzuschätzung für 2005 in Höhe von € 300.000,00, dann ergibt sich, dass die Primärschuldnerin*

*in diesem Jahr 2005 nicht € 727.836,74  
sondern nur um diese € 300.000,00  
weniger und daher nur € 427.836,74  
an Umsätzen erzielt hat.*

*Berücksichtigt man die im Wege eines Vergleiches vorgenommene Umsatzzuschätzung für 2006 in Höhe von € 330.000,00, dann ergibt sich, dass die Primärschuldnerin in diesem Jahr 2006 nicht € 819.766,05 sondern nur um diese € 330.000,00 weniger und daher nur € 489.766,05 an Umsätzen erzielt hat.*

*Hätte sich die belangte Behörde mit den Umsatzzahlen auseinandergesetzt, dann hätte sie auch erkannt, dass (um die Zuschätzung bereinigt) die Umsätze in den Jahren 2005, 2006 und auch 2007 in annähernd gleicher Höhe getätigten worden sind, was wiederum erkennen lässt, dass es der Zuschätzung an einer ausreichenden Legitimation mangelt.*

*Hinzu tritt, dass gerade der belangten Behörde als Finanzamt klar sein muss, dass Umsatzzahlen nichts über die Verbindlichkeiten und schon gar nichts über die Möglichkeit diese Verbindlichkeiten zu befriedigen aussagen. Hätte sich die belangte Behörde mit den bei ihr erliegenden Körperschaftssteuererklärungen der Primärschuldnerin für die Jahre 2004 bis 2007 befasst, dann hätte die belangte Behörde durchaus erkannt, dass die durch die Umsatzzuschätzungen für 2004, 2005 und 2006 im Jahr 2015 entstandenen Nachforderungen für Umsatzsteuer 2004, 2005 und 2006 mit den in den relevanten Zeiträumen tatsächlich vorhanden gewesenen liquiden Mitteln gar nicht bedient hätten werden können.*

*Was die mit dem beschwerdegegenständlichen Haftungsbescheid geltend gemachten Beträge für Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag betrifft, ist Folgendes vorzubringen:*

*Die diesbezüglich verfahrensgegenständliche Abgabenschuld ist - gleich wie die verfahrensgegenständliche Umsatzsteuer - auch erst im Nachhinein, nämlich im Zuge einer im Jahr 2014 durchgeföhrten GPLA entstanden: Bei jener GPLA ist es darum gegangen, dass Auffassungsunterschiede zwischen der Steiermärkischen Gebietskrankenkasse als Sozialversicherer und der [Gesellschaft] als Dienstgeber darüber bestanden haben, ob die Dienstnehmer der [Gesellschaft] (bei denen es sich um Taxifahrer handelte)*

- a) der Auffassung der [Gesellschaft] entsprechend als Dienstnehmer gemäß § Abs. 4 ASVG oder
- b) der Auffassung der Steiermärkischen GKK entsprechend als Dienstnehmer gemäß § 4 Abs. 2 ASVG zu beschäftigen sind.

Anlässlich einer in dieser GPLA stattgefundenen Schlussbesprechung vom 10.01.2014 wurden diese unterschiedlichen Rechtsauffassungen mit einem Vergleich bereinigt. Dies mit dem Inhalt, dass

- a) in der Zeit ab 01.01.2014 alle Dienstnehmer gemäß § 4 Abs. 2 ASVG angemeldet bzw. entsprechend umgemeldet werden und
- b) für die Zeit vor dem 01.01.2014 als Ergebnis einer einvernehmlich durchgeführten pauschalen Nachverrechnung ein nachzuentrichtender Betrag an Sozialversicherungsbeiträgen in Höhe von insgesamt € 65.235,98 festgestellt worden ist.

Es gilt also auch für diesen Bereich gleiches, wie oben für den Bereich Umsatzsteuer dargestellt: Der Beschwerdeführer hat nicht das geringste Verschulden daran zu verantworten, dass diese Schuld, die erst im Nachhinein durch einen im Zuge einer GPLA im Jahr 2014 geschlossenen Vergleich entstanden ist, nicht schon im Jahr 2013 bezahlt worden ist. Zum Beweis der Richtigkeit des vorstehend unter B. Ausgeführten beruft sich der Beschwerdeführer auf folgende Beweismittel, deren Aufnahme er beantragt:

- der beizuschaffende und in seiner Gesamtheit (insbesondere im Umfang der Niederschrift über die Verhandlung vom 15.10.2015) zu verlesende Akt GZ RV/2100243/2012 des Bundesfinanzgerichtes;
- der beizuschaffende und in seiner Gesamtheit (insbesondere im Umfang des darin erliegenden Protokolls über die Schlussbesprechung vom 10.01.2014) zu verlesende Akt GZ [Geschäftszahl] der Steiermärkischen Gebietskrankenkasse (per Adresse 8011 Graz, Josef-Pongratz-Platz 1);
- Ladung und zeugenschaftliche Einvernahme des Dr. Alfred Sorger, Steuerberater per Adresse 8010 Graz, Steyrergasse 89."

Die belangte Behörde wies die Beschwerde mit Beschwerdevorentscheidung vom 10.02.2017 als unbegründet ab. Der Begründung des Bescheides ist zu entnehmen:

"Auf die Begründung des Haftungsbescheides vom 06.10.2016 wird verwiesen bzw. wird diese wie folgt ergänzt:

In der Beschwerde wird angeführt, dass die Umsatzsteuerbescheide 2004, 2005 und 2006 am 09.11.2015 erlassen wurden und Sie zu diesem Zeitpunkt für die [Gesellschaft] (in weiterer Folge GmbH genannt) nicht mehr geschäftsführungs- und vertretungsbefugt waren, da über das Vermögen der Primärschuldnerin bereits ein Insolvenzverfahren eröffnet worden war.

Wie bereits im Haftungsbescheid vermerkt, bestimmt sich der Zeitpunkt, für den zu beurteilen ist, ob der Vertretene die für die Abgabenentrichtung erforderlichen Mittel hatte, danach, wann die Abgaben bei Beachtung der abgabenrechtlichen Vorschriften zu entrichten gewesen wären. Bei Selbstbemessungsabgaben (wie der Umsatzsteuer) ist daher maßgeblich, wann die Abgaben bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung abzuführen gewesen wären. Maßgebend ist daher der Zeitpunkt ihrer Fälligkeit,

*unabhängig davon, ob und wann die Abgaben bescheidmäßigt festgesetzt wurden (vgl. Ritz, BAO-Kommentar3).*

*Die haftungsgegenständlichen Umsatzsteuern 2004, 2005 und 2006 weisen Fälligkeitszeitpunkte aus, die in den Zeitraum Ihrer Geschäftsführertätigkeit fallen.*

*Sie führen in Ihrer Eingabe an, dass die Umsatzsteuer-Nachforderungen für die Jahre 2004 bis 2006 aufgrund von Zuschätzungen entstanden sind, die Primärschuldnerin diese Umsätze tatsächlich gar nicht erzielt hat und der damalige Insolvenzverwalter der GmbH einen Vergleich abgeschlossen hat.*

*Die Tatsache, dass Abgabenforderungen im Schätzungswege ermittelt wurden, steht für sich allein der Heranziehung des Vertreters zur Haftung für diese Abgaben nicht entgegen.*

*So gilt auch der Grundsatz, wonach Einwendungen gegen die Richtigkeit der Abgabenvorschreibung im Abgabenverfahren und nicht im Haftungsverfahren geltend zu machen sind. Im Hinblick auf die Bestimmung des § 248 BAO wäre Ihnen die Möglichkeit offen gestanden, innerhalb der für die Einbringung der Beschwerde gegen den Haftungsbescheid gem. § 9 BAO offen stehenden Frist auch gegen die Bescheide über den Abgabenanspruch eine Beschwerde einzubringen.*

*Eine solche Beschwerde gem. § 248 BAO wurde allerdings nicht erhoben. Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes hat die nach § 9 BAO erforderliche Verschuldensprüfung von der objektiven Richtigkeit der Abgabenfestsetzung auszugehen (VwGH 27.2.2008, 2005/14/0049).*

*Sie weisen in Ihrer Beschwerde darauf hin, dass die im Haftungsbescheid geltend gemachten Lohnsteuern, Dienstgeberbeiträge und Zuschläge zum Dienstgeberbeitrag auch erst im Nachhinein im Zuge einer im Jahr 2014 durchgeföhrten GPLA-Prüfung entstanden sind.*

*Dazu wird festgehalten, dass alle haftungsgegenständlichen Lohnabgaben - ebenso wie die Umsatzsteuer 12/2013 und die Kammerumlage 10-12/2013 - von der Primärschuldnerin gemeldet wurden und nicht aus einer GPLA-Prüfung resultieren!*

*In Ihrer Beschwerde wird angeführt, dass es aus den Körperschaftsteuererklärungen ersichtlich ist, dass die GmbH aus den tatsächlich vorhandenen liquiden Mitteln die Umsatzsteuerzuschätzungen nicht bedienen hätte können.*

*Somit steht fest, dass die GmbH zu den haftungsgegenständlichen Fälligkeitszeitpunkten der Umsatzsteuer 2004 und 2005 liquide Mittel zur Begleichung Ihrer Verbindlichkeiten zur Verfügung hatte.*

*Wie bereits im Haftungsbescheid vermerkt, steht es ebenfalls fest, dass zu den weiteren haftungsgegenständlichen Fälligkeitszeitpunkten liquide Mittel vorhanden waren.*

*Ein Liquiditätsstatus wurde aber nicht erbracht und somit ist vom Vorliegen einer schuldhafte Pflichtverletzung auszugehen, die auch kausal für den eingetretenen Abgabenausfall ist.*

An der aufgezeigten Kausalität der Pflichtverletzung für den eingetretenen Abgabenausfall ändert auch der Umstand nichts, dass die haftungsgegenständlichen Umsatzsteuern erst nach Insolvenzeröffnung bescheidmäßig festgesetzt wurden, da sich diese bei den Selbstbemessungsabgaben immer auf deren Fälligkeitstermin bezieht.

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

Wie bereits im Haftungsbescheid vermerkt, ist es nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes Sache des Geschäftsführers darzutun, weshalb er nicht dafür Sorge tragen konnte, dass die Gesellschaft die anfallenden Abgaben rechtzeitig entrichtet hat.

Aufgabe des Geschäftsführers ist es, im Verwaltungsverfahren allfällige vorliegende Gründe aufzuzeigen, die ihn daran gehindert haben, die Abgabenschulden am oder nach dem Fälligkeitstag zu begleichen. Er hat darzutun, dass ab dem Zeitpunkt, an welchem die von der Haftungsanspruchnahme erfassten Abgaben fällig geworden sind, keine Geldmittel der Gesellschaft mehr vorhanden waren. Es hat nicht die Abgabenbehörde das Ausreichen der Mittel zur Abgabenentrichtung nachzuweisen, sondern der zu Haftung herangezogene Geschäftsführer das Fehlen ausreichender Mittel. Reichen die liquiden Mittel zur Begleichung aller Verbindlichkeiten der Gesellschaft nicht aus, so hat der Vertreter nachzuweisen, dass die vorhandenen Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet wurden und somit die Abgabenbehörde nicht schlechter behandelt wurde. Auf dem Geschäftsführer, nicht aber auf der Behörde, lastet auch die Verpflichtung zur Errechnung einer entsprechenden Quote (VwGH 28.5.2008, 2006/15/0322; 18.10.2007, 2006/15/0073; 28.4.2011, 2011/16/0084).

Gelingt ein solcher Nachweis nicht, kann die Haftung für den gesamten uneinbringlichen Abgabenbetrag geltend gemacht werden (VwGH 27.9.2000, 95/14/0056; 29.3.2001, 2001/14/0149).

Da der öffentliche Auftrag zur Ergreifung aller Mittel, vollstreckbare Abgaben einzubringen, bei einer vorzuwerfenden Pflichtverletzung allfällige Einzelinteressen verdrängt, sah sich das Finanzamt Graz-Stadt veranlasst, die gesetzliche Vertreterhaftung im erforderlichen Ausmaß geltend zu machen.

Die Heranziehung zur Haftung bislang nicht entrichteter Abgabenschuldigkeiten erfolgte daher zu Recht."

Mit **Vorlageantragsschreiben vom 09.02.2017** beantragte der Beschwerdeführer durch seinen rechtsanwaltlichen Vertreter ohne weiteres Vorbringen die Entscheidung über die Beschwerde durch das Verwaltungsgericht.

Die belangte Behörde legte die Beschwerde und die Verwaltungsakten dem Bundesfinanzgericht am 24.05.2017 gemäß § 24 Abs. 5 BFGG in elektronischer Form vor. Der **Stellungnahme der belangten Behörde im Vorlagebericht** ist zu entnehmen:

*"Die Abgabenbehörde vertritt die Meinung, dass der Beschwerdeführer im Zuge des Haftungsverfahrens noch die Möglichkeit gehabt hätte auch gegen die Abgabenbescheide eine Beschwerde einzubringen. Dies wurde jedoch verabsäumt. Einwendungen gegen den Abgabenanspruch sind nicht Gegenstand des Haftungsverfahrens."*

Mit **Akteneinsicht vom 22.06.2017** hat der Beschwerdeführer durch seinen rechtsanwaltlichen Vertreter in die Verwaltungsakten der Gesellschaft sowie in den Gerichts- und den Verwaltungsakt des Beschwerdeführers Einsicht genommen.

Der Beschwerdeführer hat in der Beschwerde die mündliche Verhandlung beantragt.

Der **Niederschrift über die mündlichen Verhandlung vom 27.06.2017** ist folgendes zur strittigen Haftungsinanspruchnahme zu entnehmen:

*"Herr Dr. Forcher bringt vor, dass es sich hier um eine reine Rechtsfrage handelt. § 9 BAO setzt ein Verschulden zu dem Zeitpunkt, in dem die Abgabe fällig war, voraus. Normalerweise wirkt bei einer abgabenrechtlichen Prüfung das Ergebnis zurück. Im ggstl. Fall der Gesellschaft wurde nicht die materielle Wahrheit erforscht, sondern im Nachhinein ein Vergleich geschlossen. Der Vergleich ist per se ein neuer Rechtsgrund. Im Zeitpunkt des Vergleiches war der Bf. nicht Geschäftsführer und daher nicht vertretungs- und Verfügungsbeauftragt. Es trifft ihn daher kein Verschulden im Sinne des § 9 BAO. Der Vergleichsabschluss wirkt hier bezüglich des Verschuldens nicht zurück auf das Jahr 2004. Für den Bf. war es in den Jahren 2004, 2005 und 2006 nicht vorhersehbar, dass ein Vergleich beschlossen werden wird. Wo keine Vorhersehbarkeit, da kein Verschulden. Die USt 2004, 2005 und 2006 ist dem Bf. daher nicht zuzurechnen. Die Abgabenbescheide selbst wurden nicht bekämpft, weil ein Vergleich geschlossen wurde."*

**Das Bundesfinanzgericht hat über die Bescheidbeschwerde erwogen:**

§ 9 Abs. 1 lautet:

*"Die in den §§ 80 ff. bezeichneten Vertreter haften 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."*

Zur Haftung für Umsatzsteuer:

Von Seiten des Beschwerdeführers wird dazu Wesentlichen eingewandt, dass der Umstand, dass die mit den Umsatzsteuerbescheiden vom 09.11.2015 festgesetzten Umsatzsteuerbeträge in den jeweiligen Jahren nicht erklärt und nicht abgeführt worden seien, weder in den Verantwortungsbereich noch in den Verschuldensbereich des Beschwerdeführers falle. Die Gesellschaft habe in diesen Jahren die zugeschätzten Umsätze tatsächlich nicht erzielt. Der Beschwerdeführer seinerseits habe in den Jahren 2004, 2005 und 2006 "nicht im Entferitesten" annehmen und vorhersehen können,

dass rund 10 Jahre später von der Finanz eine Umsatzzuschätzung vorgenommen werde und ein Vergleich über die Höhe von Umsatzzuschätzungen für die Jahre 2004, 2005 und 2006 geschlossen werde und daraus dann eine höhere Umsatzsteuerlast für die Jahre 2004, 2005 und 2006 resultiere, als sie angesichts der tatsächlich 2004, 2005 und 2006 vereinnahmten und bekundeten Umsätze von der Gesellschaft seinerzeit für 2004, 2005 und 2006 erklärt worden sei. Den Beschwerdeführer treffe kein Verschulden an der "Nichtabführung" der Umsatzsteuerbeträge (Zuschätzungen) (siehe Seite 5 des Beschwerdeschriftsatzes). Es könne bei rechtsrichtiger Betrachtung davon keine Rede sein, dass die aus jenen Umsatzsteuerbescheiden vom 09.11.2015 resultierenden Abgabennachforderungen bereits 2004 bzw. 2005 bzw. 2006 (schon damals objektiv für den Beschwerdeführer erkennbar) fällig gewesen wären: Für den Beschwerdeführer sei dies seinerzeit objektiv weder erkennbar und auch nicht vorhersehbar gewesen. Dies ohne dass ihm daran auch nur das geringste Verschulden angelastet werden könne und umso weniger, als Fälligkeit jener Abgabennachforderungen erst mit im Dezember 2015 eingetretener Rechtskraft der Bescheide vom 09.11.2015 gegeben gewesen sei (siehe Seite 6 dritter Absatz des Beschwerdeschriftsatzes).

Mit diesem Vorbringen zeigt der Beschwerdeführer keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides bezüglich Umsatzsteuer 2004 bis 2006 auf.

Soweit der Beschwerdeführer vorbringt, die Gesellschaft habe in diesen Jahren die zugeschätzten Umsätze tatsächlich nicht erzielt, die Abgabenschuld sei bloß Ergebnis eines "Vergleiches" mit der Abgabenbehörde, so ist ihm entgegenzuhalten, dass die Umsatzsteuerbescheide 2004 bis 2006 für die haftungsgegenständliche Umsatzsteuer (dem Grunde und der Höhe nach) Bindungswirkung für das Haftungsverfahren entfaltet haben. Dem Vorbringen des Beschwerdeführers in der mündlichen Verhandlung, durch den "Vergleich" mit der Abgabenbehörde sei ein neuer Rechtsgrund entstanden, ist entgegenzuhalten, dass eine solche vertragliche Vereinbarung (Vergleich) über Abgabenschulden gesetzlich nicht vorgesehen ist (vgl. z. B. VwGH 28.02.2014, 2012/16/0001).

Einwendungen gegen die Richtigkeit der Abgabenfestsetzung sind – wenn der Haftungsinanspruchnahme ein Bindungswirkung auslösender Bescheid an die Gesellschaft vorangegangen ist – in einem gemäß § 248 BAO durchzuführenden Abgabenverfahren und nicht im Haftungsverfahren geltend zu machen (vgl. VwGH 18.3.2013, 2012/16/0049). Einwendungen in der Beschwerde gegen den Haftungsbescheid gegen den Abgabenanspruch, also ob und in welcher Höhe ein Abgabenanspruch objektiv gegeben ist, sind im Beschwerdeverfahren gegen den Haftungsbescheid nur dann beachtlich, wenn der Haftungsinanspruchnahme kein Bindungswirkung auslösender Abgabenbescheid an die Gesellschaft vorangegangen ist (vgl. VwGH 9.11.2011, 2009/16/0260; vgl. auch VwGH 29.6.1999, 98/14/0162). Wenn gegenüber der Gesellschaft Bescheide über den Abgabenanspruch ergangen sind und der zur Haftung Herangezogene sohin gemäß § 248 BAO gegen die Bescheide betreffend den Abgabenanspruch Beschwerde erheben kann, können im

Verfahren über die Geltendmachung der Haftung Einwendungen gegen die Richtigkeit der Abgabenfestsetzung nicht mit Erfolg erhoben werden (vgl. VwGH 25.9.2001, 2001/14/0109).

Im gegenständlichen Fall sind dem angefochtenen Bescheid die Umsatzsteuerbescheide 2004 bis 2006 vorausgegangen. Diese Bescheide sind an den Masseverwalter ergangen und wurden dem Beschwerdeführer bereits im Vorhalteverfahren und später noch einmal mit dem angefochtenen Bescheid zur Kenntnis gebracht. Der Beschwerdeführer hat von seinem durch § 248 BAO eingeräumten Recht, innerhalb der für die Einbringung der Bescheidbeschwerde gegen den Haftungsbescheid offenstehenden Frist auch gegen den Bescheid über den Abgabenanspruch Bescheidbeschwerde einzubringen, keinen Gebrauch gemacht. Da der Beschwerdeführer keine Beschwerden gegen die Umsatzsteuerbescheide 2004 bis 2006 erhoben hat, kann er im Haftungsverfahren auch nicht zu Recht einwenden, dass es der Zuschätzung "an einer ausreichenden Legitimation" mangle (Seite 7 des Beschwerdeschriftsatzes) oder dass der "Vergleich" zu einem Zeitpunkt geschlossen worden sei, in dem er nicht mehr geschäftsführungs- und vertretungsbefugt für die Gesellschaft gewesen sei (siehe Seite 4 letzter Absatz des Beschwerdeschriftsatzes).

Wenn der Beschwerdeführer weiter vorbringt, dass der Umstand, dass die mit den Umsatzsteuerbescheiden vom 09.11.2015 festgesetzten Umsatzsteuerbeträge in den jeweiligen Jahren nicht erklärt und nicht abgeführt worden seien, weder in den "Verantwortungsbereich" noch in den "Verschuldensbereich" des Beschwerdeführers falle, so ist ihm entgegenzuhalten, dass eine Haftung auch für aufgrund einer Schätzung der Besteuerungsgrundlagen entstandene Abgabenschulden in Betracht kommt (vgl. VwGH 30.11.1999, 94/14/0173).

Der Geschäftsführer haftet für eine solche Abgabennachforderung bei der Gesellschaft, wenn ihm ein Verschulden an der Verletzung jener abgabenrechtlichen Pflichten, die die Schätzung begründet hat, zugerechnet werden kann (insbesondere Pflichtverletzungen im Zusammenhang mit den Gründen des § 184 Abs 2 und 3 BAO).

Im gegenständlichen Fall hat der Beschwerdeführer als Geschäftsführer der Gesellschaft abgabenrechtliche Pflichten - im Haftungsverfahren unbestritten geblieben - dadurch verletzt, dass er im Abgabenverfahren der Gesellschaft die geführten Taxifahrtaufzeichnungen ("Dienstbücher") nicht vorgelegt hat (siehe die Punkte 5.2.6 und 5.3 des Systemprüfungsberichtes) und den Kassenausgang des "Lohnvorabs" an die Fahrer nur einmal pro Monat kumuliert (und nicht einzeln) erfasst hat (siehe die Punkte 5.2.7 und 5.3 des Systemprüfungsberichtes).

Das Unterlassen der Vorlage von Grundaufzeichnungen (hier: "Dienstbücher") begründet nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes bereits die Schätzungsberichtigung (vgl. zB VwGH 27.02.2014, 2009/15/0212).

Soweit nach den §§ 124 oder 125 eine Verpflichtung zur Führung von Büchern besteht (...), sollen alle Bareingänge und Barausgänge (hier: bar ausbezahltes "Lohnvorab") in

den Büchern oder in den Büchern zu Grunde liegenden Grundaufzeichnungen täglich einzeln festgehalten werden (§ 131 Abs. 1 Z 2 BAO). Der Verwaltungsgerichtshof hat zu § 131 Abs. 1 Z 2 BAO (idF vor dem Betrugsbekämpfungsgesetz 2006) ausgesprochen, dass es nur dann zulässig ist, die bargeldmäßigen Betriebseinnahmen eines Tages nicht einzeln (mit einer Registrierkassa) aufzuzeichnen, sondern durch Rückrechnen aus dem Kassaendbestand und Kassaanfangsbestand zu ermitteln, wenn alle Barausgänge und die Bareinlagen täglich erfasst werden (Kassabuch mit Bestandsfeststellung). Eine solche Losungsermittlung mittels Kassasturz bedarf aber zwingend der täglichen Feststellung (und Festhaltung) des Kassastandes, wobei das Fehlen von Aufschreibungen über den täglichen Kassastand im gegebenen Zusammenhang einen Aufzeichnungsmangel darstellt (VwGH 30.05.2012, 2008/13/0230).

Vor diesem rechtlichen Hintergrund hat der Beschwerdeführer als Geschäftsführer der Gesellschaft in den Jahren 2004 bis 2006 abgabenrechtliche Pflichten - im Haftungsverfahren ebenfalls unbestritten geblieben - schulhaft verletzt. Dadurch hat er auch die Schätzungsberichtigung begründet und konnten die sich aus der Zuschätzung ergebenden Umsatzsteuern, da sie bei der Gesellschaft uneinbringlich waren, im Haftungsweg beim Beschwerdeführer geltend gemacht werden. Dabei ist es ohne Belang, dass die (die haftungsgegenständlichen Umsatzsteuernachforderungen begründenden) Umsatzsteuerbescheide 2004 bis 2006 erst nach Konkurseröffnung ergangen sind, weil es aufgrund der (vom Beschwerdeführer zu verantwortenden) Schätzungsberichtigung als gegeben anzunehmen ist, dass der sich aus der Schätzung ergebende Abgabenanspruch bereits in den Jahren 2004 bis 2006 entstanden und damit - anders als der Beschwerdeführer meint (siehe Seite 6 dritter Absatz des Beschwerdeschreibens) - eine bereits damals bestehende Entrichtungspflicht zu unterstellen ist. Demgemäß hat die belangte Behörde den Beschwerdeführer auch darauf hingewiesen, dass bei Abgaben, für die die Abgabenvorschriften die Selbstberechnung vorsehen, es maßgebend ist, wann die Abgaben bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung zu entrichten bzw abzuführen gewesen wären; maßgebend ist daher der Zeitpunkt ihrer (gesetzlichen) Fälligkeit, unabhängig davon, ob - bzw. wann - die Abgabe bescheidmäßig festgesetzt wird (vgl. VwGH 23.1.2003, 2001/16/0291).

Auch mit dem Vorbringen des Beschwerdeführers, dass es inhaltlich unrichtig sei, dass mit Rücksicht auf die "in den Jahren 2005, 2006 und 2007" sowie im Zeitraum Juni 2013 bis Juni 2014 erzielten Umsätze davon auszugehen sei, dass der Gesellschaft ausreichende Mittel zur Verfügung gestanden seien, um ihre Verbindlichkeiten zu bezahlen und, dass die vorhandenen Mitteln nicht im gleichen Verhältnis zur Befriedigung der Schulden eingesetzt worden seien (siehe Seite 6 letzter Absatz des Beschwerdeschriftsatzes), zeigt der Beschwerdeführer keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides auf.

Reichten die liquiden Mittel nicht zur Begleichung sämtlicher Schulden und haftet der Vertreter nur deswegen, weil er die Abgabenforderungen nicht wenigstens anteilig befriedigt und somit die Abgabengläubiger benachteiligt hat, so erstreckt sich die Haftung des Vertreters auch 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 hat (VwGH vS 22.9.1999, 96/15/0049).

Der Vertreter erfährt nur dann eine Einschränkung der Haftung, wenn er den Nachweis erbringt, welcher konkrete Abgabenbetrag auch bei einer gleichmäßigen Befriedigung der Gläubiger uneinbringlich geworden wäre (VwGH 28.2.2002, 96/15/0224). 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 (VwGH vS 22.9.1999, 96/15/0049). Nicht die Abgabenbehörde hat das Ausreichen der Mittel zur Abgabenentrichtung nachzuweisen, sondern der zur Haftung herangezogene Vertreter das Fehlen ausreichender Mittel (VwGH vS 22.9.1999, 96/15/0049; VwGH 19.3.2015, 2013/16/0200). Der Nachweis erfordert eine detaillierte rechnerische Darstellung (VwGH 27.8.2008, 2006/15/0010). Es obliegt dem Beschwerdeführer nachzuweisen, welcher Betrag unter Einbeziehung der auf dem Konto der Hausbank eingegangenen Beträge bei Gleichbehandlung sämtlicher Gläubiger – bezogen auf die jeweiligen Fälligkeitszeitpunkte einerseits und das Vorhandensein liquider Mittel andererseits – an die Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre (VwGH 28.9.2004, 2001/14/0176). Wird dieser Nachweis nicht angetreten, kann dem Vertreter die uneinbringliche Abgabe zur Gänze vorgeschrieben werden (VwGH vS 22.9.1999, 96/15/0049).

In gegenständlichen Fall hat die belangte Behörde den Beschwerdeführer bereits im Vorhalteverfahren darauf hingewiesen, dass es ihm als Vertreter obliege, Nachweise dafür zu erbringen, wie viel Zahlungsmittel zur Verfügung gestanden sind und in welchem Ausmaß die anderen Gläubiger der Gesellschaft noch Befriedigung erlangten, dass im Fall der Nichterbringung dieser Nachweise das Finanzamt davon ausgehen müsse, dass er die ihm obliegende Verpflichtung, die fällig gewordenen Abgaben aus den verwalteten Mitteln zu entrichten, schuldhaft verletzt habe, und diese Pflichtverletzung auch ursächlich für den Abgabenausfall bei der GmbH sei, und er unter diesen Umständen für die uneinbringlichen Abgabenschuldigkeiten im vollen Ausmaß hafte (siehe Seite 4 des Vorhaltschreibens vom 14.07.2016). Im angefochtenen Bescheid hat die belangte Behörde den Beschwerdeführer nochmals darauf hingewiesen, dass es an ihm gelegen gewesen wäre, einen Liquiditätsstatus zu erbringen (siehe Seite 6 des angefochtenen Bescheides). Schließlich hat die belangte Behörde den Beschwerdeführer auch in der Beschwerdevorentscheidung nochmals darauf hingewiesen, dass er als Vertreter nachzuweisen habe, dass die vorhandenen Mittel anteilig für die Begleichung aller Mittel verwendet worden seien (siehe Seite 3 der Beschwerdevorentscheidung).

Der Beschwerdeführer hat trotz der Hinweise der belangten Behörde keinen rechnerischen Nachweis dafür erbracht, dass er die Abgabenbehörde bei der Schuldentilgung nicht schlechter gestellt hat als andere Gläubiger, weshalb es nicht rechtswidrig ist, ihm diese Abgaben zur Gänze vorzuschreiben. Die Beschwerde war daher bezüglich der Umsatzsteuer als unbegründet abzuweisen.

Zur Haftung für lohnabhängige Abgaben:

Von Seiten des Beschwerdeführers wird dazu Wesentlichen eingewandt, dass auch diese die Abgabenschuld erst im Nachhinein, nämlich im Zuge einer im Jahr 2014 durchgeführten GPLA entstanden sei, wobei es darum gegangen sei, dass Auffassungsunterschiede zwischen der Steiermärkischen Gebietskrankenkasse als Sozialversicherer und der Gesellschaft als Dienstgeber darüber bestanden haben, ob die Dienstnehmer der Gesellschaft (Taxifahrer) der Auffassung der Gesellschaft entsprechend als Dienstnehmer gemäß § 4 Abs. 4 ASVG oder der Auffassung der Steiermärkischen Gebietskrankenkasse entsprechend als Dienstnehmer gemäß § 4 Abs. 2 ASVG zu beschäftigen seien. Anlässlich einer in dieser GPLA stattgefundenen Schlussbesprechung vom 10.01.2014 seien diese unterschiedlichen Rechtsauffassungen mit einem Vergleich bereinigt worden. Dies mit dem Inhalt, dass in der Zeit ab 01.01.2014 alle Dienstnehmer gemäß § 4 Abs. 2 ASVG angemeldet bzw. entsprechend umgemeldet werden und für die Zeit vor dem 01.01.2014 als Ergebnis einer einvernehmlich durchgeführten pauschalen Nachverrechnung ein nachzuentrichtender Betrag an Sozialversicherungsbeiträgen in Höhe von insgesamt € 65.235,98 festgestellt worden sei (siehe Seite 8 des Beschwerdeschriftsatzes).

Wie die belangte Behörde den Beschwerdeführer in der Beschwerdevorentscheidung richtigerweise darauf hingewiesen hat, handelt es sich bei den haftungsgegenständlichen lohnabhängigen Abgaben - wie auch das Abgabenkonto der Gesellschaft zeigt - um solche Abgaben, die von der Gesellschaft der Abgabenbehörde gegenüber laufend bekannt gegeben wurden und nicht um die vom Beschwerdeführer angesprochenen Abgaben. Von der beantragten Beischaffung des GPLA-Aktes der Steiermärkischen Gebietskrankenkasse war daher abzusehen, weil dessen Inhalt unerheblich ist.

Bei der Lohnsteuer, bei der die Auszahlung von Löhnen ohne korrekte Einbehaltung und Abfuhr in jedem Fall eine Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten darstellt, kommt der Gleichbehandlungsgrundsatz nicht zum Tragen (VwGH 23.3.2010, 2007/13/0137). Aufgrund des § 78 Abs 3 EStG 1988 ist in Fällen, in denen die dem Arbeitgeber zur Verfügung stehenden Mittel zur Zahlung des vollen vereinbarten Arbeitslohnes nicht ausreichten, die Lohnsteuer von dem tatsächlich zur Auszahlung gelangenden niedrigeren Betrag zu berechnen und einzubehalten. Daher stellt jede vom Vertreter vorgenommene Zahlung voller vereinbarter Arbeitslöhne, wenn die zur Verfügung stehenden Mittel nicht auch für die darauf entfallende Lohnsteuer ausreichen, eine schuldhafte Verletzung seiner abgabenrechtlichen Pflichten mit den Rechtsfolgen des § 9 BAO dar (VwGH 16.12.2009, 2009/15/0127). Es ergibt sich bereits aus § 78 Abs 3 EStG 1988, dass der Arbeitgeber, falls die ihm zur Verfügung stehenden Mittel zur Auszahlung des vollen vereinbarten Arbeitslohnes nicht ausreichen, die Lohnsteuer von dem tatsächlich zur Auszahlung gelangenden niedrigeren Betrag zu berechnen und einzubehalten hat. Wird die Lohnsteuer nicht einbehalten und an das Finanzamt abgeführt, ist ungeachtet wirtschaftlicher Schwierigkeiten einer GmbH nach ständiger Rechtsprechung von einer schuldhaften Pflichtverletzung des Geschäftsführers auszugehen, was zu dessen

Inanspruchnahme als Haftenden führt. Eine Begrenzung der Haftung in Höhe des sogenannten Quotenschadens kommt diesbezüglich nicht in Betracht (VwGH 8.7.2009, 2009/15/0013). Die Unterlassung der Abfuhr der Lohnsteuer für ausgezahlte Löhne kann im Hinblick auf § 78 Abs. 3 EStG 1988 nicht mit dem Hinweis der nicht ausreichenden Mittel als unverschuldete Pflichtverletzung gewertet werden (VwGH 29.6.1999, 99/14/0040).

Was die haftungsgegenständlichen Dienstgeberbeiträge und Zuschläge zum Dienstgeberbeitrag betrifft, so hat der Beschwerdeführer - wie bei der Umsatzsteuer - auch bei diesen Abgaben trotz der Hinweise der belangten Behörde keinen rechnerischen Nachweis dafür erbracht, dass er die Abgabenbehörde bei der Schuldentilgung nicht schlechter gestellt hat als andere Gläubiger, weshalb es nicht rechtswidrig ist, ihm diese uneinbringlichen Abgaben zur Gänze vorzuschreiben (siehe oben). Die Beschwerde war daher auch bezüglich der Dienstgeberbeiträge und der Zuschläge zum Dienstgeberbeitrag als unbegründet abzuweisen.

Körperschaftsteuervorauszahlungen und Kammerumlagen:

Da der Beschwerdeführer diesbezüglich im Beschwerdeverfahren keine Einwendungen gemacht hat und er - wie bei der Umsatzsteuer, bei den Dienstgeberbeiträgen und den Zuschlägen zum Dienstgeberbeitrag - auch bei diesen Abgaben trotz der Hinweise der belangten Behörde keinen rechnerischen Nachweis dafür erbracht, dass er die Abgabenbehörde bei der Schuldentilgung nicht schlechter gestellt hat als andere Gläubiger, war es nicht rechtswidrig ist, ihm diese uneinbringlichen Abgaben zur Gänze vorzuschreiben (siehe oben). Die Beschwerde war daher bezüglich der Körperschaftsteuervorauszahlungen und der Kammerumlagen als unbegründet abzuweisen.

Zu Beweisantrag auf Zeugeneinvernahme:

Von der Einvernahme des Dr. Alfred Sorger als Zeuge war abzusehen, weil die unter Punkt B. des Beschwerdeschriftsatzes ausgeführten tatsächlichen Umstände (Inhalt und Ablauf des Abgabenverfahrens bei der Gesellschaft) als richtig anerkannt wurden.

Ermessen:

Die Inanspruchnahme der Haftung in Ausübung des Ermessens ist nicht mit dem im Zeitpunkt der Erlassung des Haftungsbescheides vorhandenen Vermögen begrenzt (VwGH 9.11.2011, 2011/16/0070). Da der Beschwerdeführer über Einkommen verfügt, war die Heranziehung zur Haftung war somit zweckmäßig. Gegen die Heranziehung zur Haftung sprechende Billigkeitsgründe wurden nicht behauptet und konnten auch nicht anhand der Aktenlage erkannt werden.

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. Da diese Voraussetzung im Hinblick auf die oben wiedergegebene Rechtsprechung nicht vorliegt, war auszusprechen, dass die Revision nicht zulässig ist.

Graz, am 27. Juni 2017