

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. R in der Beschwerdesache AB, Adresse, gegen den Bescheid des Finanzamtes FA vom 10. September 2012, St.Nr. 000/0000, betreffend Geltendmachung der Haftung gemäß §§ 9, 80 BAO für aushaftende Abgabenschulden der Fa. C GmbH im Ausmaß von 69.251,22 Euro zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird **teilweise Folge gegeben**. Die Haftungsinanspruchnahme wird auf folgende Abgabenschulden eingeschränkt:

Abgabenart	Zeitraum	Betrag
Umsatzsteuer	2008	4.797,47
Umsatzsteuer	2009	1.848,99
Lohnsteuer	2007	6.251,04
Lohnsteuer	2008	6.251,04
Lohnsteuer	2009	11.098,76
Lohnsteuer	2010	6.537,88
Kapitalertragsteuer	01-12/2007	3.411,00
Kapitalertragsteuer	01-12/2008	8.742,49
Kapitalertragsteuer	01-12/2009	8.474,96
Dienstgeberbeitrag	2007	1.875,31
Dienstgeberbeitrag	2008	1.875,31
Dienstgeberbeitrag	2009	2.508,79
Dienstgeberbeitrag	2010	2.042,38
Zuschlag/Dienstgeberbeitrag	2007	150,03
Zuschlag/Dienstgeberbeitrag	2008	150,03
Zuschlag/Dienstgeberbeitrag	2009	200,42
Zuschlag/Dienstgeberbeitrag	2010	163,19
Summe		66.379,09

Das Mehrbegehr wird als unbegründet abgewiesen.

Eine **Revision** an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) **nicht zulässig**.

Entscheidungsgründe

Sachverhalt

Die Primärschuldnerin, die C GmbH, deren Unternehmensgegenstand das Baunebengewerbe des Innen- und Außenverputzes war, wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 11. Februar 2004 gegründet.

Mit Beschluss des Landesgerichtes D vom 23. November 2011 wurde über das Vermögen der Gesellschaft das Konkursverfahren eröffnet.

Der Konkurs wurde nach Schlussverteilung (Quote: 3,5465381 %) mit Beschluss vom 9. April 2013 aufgehoben.

Die amtswegige Löschung der Firma im Firmenbuch erfolgte am 28. August 2014.

Laut Firmenbucheintragung war der Beschwerdeführer (Bf) von 6. April 2006 bis 30. Juni 2011 selbstständig vertretungsbefugter handelsrechtlicher Geschäftsführer dieser Gesellschaft.

Mit Ergänzungersuchen vom 1. Dezember 2011 wies die Abgabenbehörde den Bf darauf hin, dass über das Vermögen der C GmbH das Konkursverfahren eröffnet worden sei. Er sei von 6. April 2006 bis 30. Juni 2011 als Geschäftsführer der Gesellschaft für die Entrichtung deren Abgaben aus deren Mitteln verantwortlich gewesen. Die in beiliegender Rückstandsaufgliederung angeführten Abgabenschulden, die vor Eröffnung des Konkursverfahrens fällig gewesen seien, seien nicht entrichtet worden.

Diese Abgabenschulden seien, soweit sie nicht durch die im Insolvenzverfahren zu erwartende Quote entrichtet würden, bei der Gesellschaft uneinbringlich. Er werde ersucht, darzulegen, weshalb er nicht dafür Sorge tragen konnte, dass die Abgaben entrichtet würden (zB Fehlen ausreichender Mittel, Zessionsvereinbarung, Einstellung der Überweisungen durch die Hausbank, Weisungen der Gesellschafter, usw.). Die entsprechenden Unterlagen zum Beweis seiner Rechtfertigung seien vorzulegen. Falls vorhandene Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet worden seien, sei dies durch geeignete Unterlagen zu belegen. An Hand des beiliegenden Fragebogens seien seine derzeitigen wirtschaftlichen Verhältnisse darzulegen.

Mit Haftungsbescheid vom 10. September 2012 wurde der Bf als Haftungspflichtiger gemäß §§ 9, 80 ff BAO für nachstehende aushaftende Abgabenschulden der C GmbH in Anspruch genommen:

Abgabentyp	Zeitraum	Betrag
Umsatzsteuer	2008	5.443,62
Umsatzsteuer	2009	1.915,82
Lohnsteuer	2007	6.477,00
Lohnsteuer	2008	6.477,00
Lohnsteuer	2009	11.499,95
Lohnsteuer	2010	6.774,20
Kapitalertragsteuer	01-12/2007	3.534,30
Kapitalertragsteuer	01-12/2008	9.058,50
Kapitalertragsteuer	01-12/2009	8.781,30
Dienstgeberbeitrag	2007	1.943,10
Dienstgeberbeitrag	2008	1.943,10
Dienstgeberbeitrag	2009	2.599,47
Dienstgeberbeitrag	2010	2.116,21
Zuschlag/Dienstgeberbeitrag	2007	155,45
Zuschlag/Dienstgeberbeitrag	2008	155,45
Zuschlag/Dienstgeberbeitrag	2009	207,66
Zuschlag/Dienstgeberbeitrag	2010	169,09
Summe		69.251,22

Mit Beschluss vom 23. November 2011 sei über das Vermögen der C GmbH das Konkursverfahren eröffnet worden. Der Bf sei von 6. April 2006 bis 30. Juni 2011 Geschäftsführer dieser Gesellschaft gewesen und habe in dieser Zeit deren abgabenrechtlichen Pflichten zu erfüllen gehabt. Die angeführten Abgabenschulden, die vor Eröffnung des Konkursverfahrens fällig gewesen seien, seien nicht entrichtet worden.

Der Abgabentyp sei nach Aufhebung des Konkurses und Entrichtung der Quote bei der Primärschuldnerin uneinbringlich.

Mit Schreiben vom 1. Dezember 2011 sei der Bf aufgefordert worden, die dort gestellten Fragen zu beantworten.

Vermögensverzeichnisse EV 6 und EV 7 seien beim Finanzamt eingereicht worden. Ob vorhandene Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet worden seien, habe an Hand von Unterlagen nicht belegt werden können.

Die Geltendmachung der Haftung sei in das Ermessen der Abgabenbehörde gestellt.

Nach Darstellung der gesetzlichen Ermessenskriterien sowie der haftungsrelevanten Bestimmungen der §§ 9, 80 BAO führte die Abgabenbehörde unter Hinweis auf § 78 Abs. 3 EStG 1988 ferner aus, dass die haftungsgegenständliche Lohnsteuer vom Gleichbehandlungsgrundsatz ausgenommen sei.

Zur Umsatzsteuer 2008 und 2009, zur Kapitalertragsteuer 1-12/2007, 1-12/2008 und 1-12/2009 sowie zur Lohnsteuer, zum Dienstgeberbeitrag und zum Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2007, 2008, 2009 und 2010 würden in der Anlage die an die Primärschuldnerin ergangenen Abgabenbescheide übermittelt. Zusätzlich werde der Bericht vom 25. Mai 2011 über das Ergebnis der Außenprüfung übermittelt.

In der fristgerechten – fälschlich als Einspruch bezeichneten – Berufung führte der Bf an, Einspruch gegen den Haftungsbescheid und die darin genannte Abgabenschuld in Höhe von 69.251,22 Euro erheben zu wollen. Die genannte Summe von 69.251,22 Euro sei nicht nachvollziehbar und von ihm nicht überprüfbar, da regelmäßig Zahlungen der C GmbH erfolgt seien.

Mit Schreiben vom 5. November 2012 ersuchte das Finanzamt den Bf, seine Berufung zu ergänzen. Beigefügt seien ein Ausdruck der Buchungen von 6. April 2006 bis 30. Juni 2011 sowie eine Rückstandsaufgliederung zum 30. Juni 2011. Aus diesen Unterlagen seien die geleisteten Zahlungen und die Rückstandsentwicklung nachzuvollziehen.

Der Bf führte dazu an, dass die Anlastung der Körperschaftsteuer nicht rechtswirksam sei und ein rechtlicher Titel, diese von ihm einzufordern, nicht vorliege. Auf Grund des Insolvenzverfahrens könne die Rückstandsaufgliederung leider nicht nachvollzogen werden.

Erwägungen

Eingangs ist festzuhalten, dass durch die Verwaltungsgerichtsbarkeits-Novelle 2012, BGBl. I 51/2012, ab 1. Jänner 2014 das Bundesfinanzgericht an die Stelle des Unabhängigen Finanzsenates getreten ist.

Nach § 323 Abs. 38 BAO sind die am 31. Dezember 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

Die vorliegende Berufung war am 31. Dezember 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat anhängig, sodass sie als Beschwerde zu erledigen war.

**Auf Grund der Aktenlage ergibt sich folgender für die rechtliche Beurteilung
maßgeblicher Sachverhalt:**

Laut Firmenbuch war der Bf von 6. April 2006 bis 30. Juni 2011 handelsrechtlicher Geschäftsführer der C GmbH.

Mit dem nunmehr angefochtenen Haftungsbescheid vom 10. September 2012 wurde er für die dort näher bezeichneten Abgabenschulden dieser Gesellschaft zur Haftung herangezogen.

Auf die Beschwerdemöglichkeit nach § 248 BAO wurde in der Rechtsmittelbelehrung des bekämpften Bescheides hingewiesen.

Der Niederschrift vom 12. Mai 2011 über eine bei der Gesellschaft durchgeföhrte Außenprüfung waren im Wesentlichen eine Schätzung der Besteuerungsgrundlagen sowie eine Umsatzerhöhung für die Jahre 2007 bis 2009 auf Grund von Erlösverkürzungen zu entnehmen.

Diese nicht offen gelegten Umsätze gaben nicht nur Anlass zur Schätzung, sondern führten auch zu den im Haftungsbescheid angeführten Umsatzsteuernachforderungen 2008 und 2009 sowie zu den Kapitalsteuerfestsetzungen 01-12/2007, 01-12/2008 und 01-12/2009 infolge der festgestellten verdeckten Ausschüttungen.

Laut einem Vermerk im Bericht vom 25. Mai 2011 über das Ergebnis dieser Außenprüfung wurde auf die Einbringung von Rechtsmitteln verzichtet; sämtliche nach der Prüfung ergangenen Bescheide blieben daher unangefochten.

Im Zuge dieser Prüfung wurde darüber hinaus festgestellt, dass bei der Gesellschaft im Zeitraum 2007 bis 2009 "Schwarzarbeiter" beschäftigt waren.

Mit Erkenntnis des UVS des Landes Oberösterreich vom 14. Dezember 2011 wurde der Bf in diesem Zusammenhang wegen Übertretungen des Ausländerbeschäftigungsgesetzes bestraft.

Im Jänner 2012 wurde aus diesem Anlass eine GPLA durchgeföhr, die zu den haftungsgegenständlichen Lohnabgabennachforderungen führte (Bl 16 des Abschlussberichtes vom 11. April 2013 an die Staatsanwaltschaft D).

Im Bericht des Masseverwalters vom 26. Jänner 2012 wurde ua. darauf verwiesen, dass die Primärschuldnerin im Jahr 2010 noch einen Gewinn erwirtschaftet habe. Ab dem Jahr 2010 habe die finanzierende Bank aber die Sicherheiten neu bewertet und sei die für die Überbrückung der Wintermonate im Baugewerbe erforderliche Ausweitung des Kreditrahmens nicht im gewünschten Ausmaß gewährt worden. Ein Teil der laufenden Forderungen habe daher nicht mehr bedient werden können; schließlich hätten die relativ hohen Leasingkosten des Betriebsgebäudes sowie der Fahrzeuge und Gerüste vorrangig bedient werden müssen.

Nach Ansicht des Masseverwalters sei die Zahlungsunfähigkeit spätestens Mitte 2011 eingetreten. Zu diesem Zeitpunkt habe die Schuldnerin Baustoffe nur mehr gegen Vorauskasse erhalten. Alle Forderungen seien an die E zediert.

Im Vermögensverzeichnis (EV 6) bzw. im Verzeichnis zur Erhebung der wirtschaftlichen Verhältnisse (EV 7), beide ohne Datum, gab der Bf an, derzeit in Bildungskarenz zu sein und Weiterbildungsgeld zu beziehen. Die Höhe der monatlichen Lebenshaltungskosten bezifferte er mit 1.300 Euro.

An Vermögenswerten nannte er einen PKW, einen Bausparvertrag mit einem Stand von rund 300 Euro sowie eine Lebensversicherung mit einem Wert von rund 1.500 Euro. Schulden habe er in Höhe von rund 37.000 Euro.

Einem Versicherungsdatenauszug vom 21. Oktober 2014 zufolge ist der Bf seit 15. Mai 2014 als Angestellter beim F beschäftigt. Die Höhe der Einkünfte ist dem Bundesfinanzgericht nicht bekannt.

Laut Ediktsdatei wurde über das Vermögen des Bf am 25. November 2013 das Schuldenregulierungsverfahren eröffnet. Da der Zahlungsplanvorschlag nicht angenommen wurde, wurde am 28. Jänner 2014 das Abschöpfungsverfahren eingeleitet. Mit Beschluss vom 19. Februar 2014 wurde das Schuldenregulierungsverfahren aufgehoben.

Aus den dem Bundesfinanzgericht vorgelegten Akten fand sich kein Hinweis darauf, dass die Haftungsschuld im Schuldenregulierungsverfahren angemeldet worden wäre.

Vielmehr wurde im (elektronisch geführten) Einbringungsakt mit Vermerk vom 18. Dezember 2013 festgehalten, dass eine Anmeldung nicht erfolge, weil – offenbar unter alleiniger Bezugnahme auf das persönliche Abgabenkonto des Bf – kein Rückstand vorhanden sei.

Rechtliche Beurteilung :

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

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 Pflicht nicht eingebbracht werden können.

Haftungsvoraussetzungen sind somit eine Abgabenforderung gegen den Vertretenen, die Vertreterstellung, die Uneinbringlichkeit der Abgabenforderung, eine Pflichtverletzung des Vertreters, dessen Verschulden an der Pflichtverletzung und die Ursächlichkeit der Pflichtverletzung für die Uneinbringlichkeit.

Die Haftung nach § 9 BAO ist eine Ausfallhaftung. Voraussetzung ist die objektive Uneinbringlichkeit der betreffenden Abgaben im Zeitpunkt der Inanspruchnahme des Haftenden.

Für die Haftung nach § 9 BAO ist nur die Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten von Bedeutung. Zu den abgabenrechtlichen Pflichten des Vertreters gehört insbesondere dafür zu sorgen, dass die Abgaben entrichtet werden.

Der Zeitpunkt, ab dem zu beurteilen ist, ob die Gesellschaft die für die Abgabenentrichtung erforderlichen Mittel zur Verfügung hatte, bestimmt sich danach, wann die Abgaben bei Beachtung der abgabenrechtlichen Vorschriften zu entrichten gewesen wären.

Dass Abgaben bei einer in Konkurs verfallenen Gesellschaft nicht mehr einbringlich sind, erlaubt deshalb keinen Rückschluss darauf, dass die Gesellschaft auch zu den jeweiligen Fälligkeitsterminen der zu entrichtenden Abgaben nicht in der Lage gewesen wäre, die Abgaben zu entrichten.

Der Nachweis einer Überschuldung der Gesellschaft ist in diesem Zusammenhang nicht zielführend, weil aus der Verschuldung der Gesellschaft allein noch keine verlässliche Aussage über deren Liquiditätslage abzuleiten ist (VwGH 19.2.1997, 96/13/0079).

Bei selbst zu berechnenden Abgaben (zB Lohnabgaben, Kapitalertragsteuer) ist maßgebend, wann die Abgaben bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung abzuführen gewesen wären. Abzustellen ist daher auf den Zeitpunkt ihrer Fälligkeit, unabhängig davon, wann die Abgaben bescheidmäßig festgesetzt werden.

Bei bescheidmäßig festzusetzenden Abgaben (zB Jahresumsatzsteuer) ist grundsätzlich die erstmalige Abgabenfestsetzung (und nicht erst die Nachforderung auf Grund einer abgabenbehördlichen Prüfung) entscheidend (Ritz, BAO⁵, § 9 Tz 10 letzter Satz).

Führt ein Geschäftsführer als Vertreter der Gesellschaft geschuldete Abgaben nicht ab, liegt eine objektive Verletzung der den Geschäftsführer treffenden abgabenrechtlichen Pflichten vor. Haftungsbegründend kann sich diese Pflichtverletzung (unter der Voraussetzung der erschwerten Einbringlichkeit beim Abgabenschuldner) allerdings nur dann auswirken, wenn dem Geschäftsführer an der Pflichtverletzung auch ein Verschulden in Form eines vorsätzlichen oder fahrlässigen Handelns oder Unterlassens anzulasten ist. Eine schuldhafte Verletzung der Vertreterpflichten ist anzunehmen, wenn der Vertreter keine Gründe darlegen kann, auf Grund derer ihm die Erfüllung seiner Pflichten unmöglich gewesen ist (VwGH 18.7.2001, 2001/13/0078).

Aufgabe des Geschäftsführers ist es, darzulegen, weshalb er nicht dafür Sorge tragen konnte, dass die Gesellschaft die angefallenen Abgaben entrichtet hat.

Hat der Geschäftsführer schulhaft seine Pflicht verletzt, für die Abgabenentrichtung aus den Mitteln der Gesellschaft zu sorgen, so darf die Abgabenbehörde auch davon ausgehen, dass die Pflichtverletzung Ursache für die Uneinbringlichkeit war.

Nicht die Abgabenbehörde hat das Ausreichen der Mittel zur Abgabenentrichtung nachzuweisen, sondern der zur Haftung herangezogene Geschäftsführer das Fehlen ausreichender Mittel. Der Geschäftsführer haftet für nicht entrichtete Abgaben der Gesellschaft auch dann, wenn die zur Verfügung stehenden Mittel zur Entrichtung aller Verbindlichkeiten der Gesellschaft nicht ausreichen, es sei denn, er weist nach, dass diese Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet worden sind. Widrigfalls haftet der Geschäftsführer für die in Haftung gezogenen Abgaben zur Gänze (VwGH 27.9.2000, 95/14/0056).

Den Vertreter trifft daher eine qualifizierte Mitwirkungspflicht; ihm obliegt die konkrete und schlüssige Darstellung der Gründe, die der rechtzeitigen Abgabenentrichtung entgegengestanden sind.

Der Grundsatz der Gläubigergleichbehandlung bezieht sich auch auf Zahlungen, die zur Aufrechterhaltung des Geschäftsbetriebs erforderlich sind (VwGH 28. 5. 2008, 2006/15/0322). Eine Verletzung des Gleichbehandlungsgebotes kann sich nach der Judikatur daher nicht nur bei Abzahlung bereits bestehender Verbindlichkeiten ergeben, sondern auch bei Zug-um-Zug-Geschäften, wie etwa bei Barzahlung neuer Materialien oder der Bezahlung der laufenden Miete.

Ausnahmen vom Gleichbehandlungsgrundsatz gelten für Abfuhrabgaben, insbesondere für Lohnsteuer (VwGH 15.12.2004, 2004/13/0146).

Nach § 78 Abs 3 EStG 1988 hat nämlich der Arbeitgeber, wenn die zur Verfügung stehenden Mittel nicht zur Zahlung des vollen vereinbarten Arbeitslohnes ausreichen, die Lohnsteuer von dem tatsächlich zur Auszahlung gelangenden niedrigeren Betrag zu berechnen und einzubehalten.

Einem Vertreter im Sinne der §§ 80 ff BAO fällt als Verschulden zur Last, wenn er Löhne auszahlt, aber die darauf entfallende Lohnsteuer nicht an das Finanzamt abführt (VwGH 21.1.2004, 2002/13/0218).

Eine solche Ausnahme besteht auch für die Kapitalertragsteuer. Sie besteht nicht für Dienstgeberbeiträge und die Zuschläge zu den Dienstgeberbeiträgen (VwGH 19.4.2007, 2005/15/0129; Ritz, BAO⁵, § 9 Tz 11d)

Die Nichtabfuhr der Kapitalertragsteuer kann grundsätzlich nicht damit entschuldigt werden, dass die Geldmittel zu deren Entrichtung nicht ausgereicht hätten, da bei der Kapitalertragsteuer der Schuldner der kapitalertragsteuerpflichtigen Kapitalerträge nur eine vom Empfänger der Kapitalerträge geschuldete Steuer gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 einzubehalten und gemäß § 96 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 binnen einer Woche nach dem Zufließen der Kapitalerträge (Fälligkeit) dem Betriebsfinanzamt abzuführen hat. Entrichtet daher der Geschäftsführer die Kapitalertragsteuer nicht, liegt nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes eine schuldhafte Pflichtverletzung im Sinne des § 9 BAO vor (VwGH 18.10.1995, 91/13/0037).

Die Richtigkeit der Abgabenfestsetzung ist im Haftungsverfahren nicht zu prüfen, weil Gegenstand des Beschwerdeverfahrens gegen den Haftungsbescheid allein die Frage ist, ob der Geschäftsführer zu Recht als Haftender für Abgaben der Gesellschaft in Anspruch genommen worden ist, nicht jedoch, ob die der Gesellschaft vorgeschriebenen Abgaben zu Recht bestehen oder nicht. Einwendungen gegen die Richtigkeit der Abgabenfestsetzung können nur im Rechtsmittelverfahren gegen den Bescheid über den Abgabenanspruch mit Aussicht auf Erfolg erhoben werden.

Gemäß § 248 erster Satz BAO kann der Haftungspflichtige innerhalb der Frist für die Einbringung der Beschwerde gegen den Haftungsbescheid auch gegen die an die Gesellschaft ergangenen, dem Haftungsbescheid zu Grunde liegenden Abgabenbescheide Beschwerde erheben.

Aus dem dem Haftungspflichtigen eingeräumten Beschwerderecht ergibt sich, dass ihm anlässlich der Erlassung des Haftungsbescheides von der Behörde über den haftungsgegenständlichen Abgabenanspruch Kenntnis zu verschaffen ist. Eine solche Bekanntmachung kann durch Zusendung von Kopien der maßgeblichen Bescheide erfolgen.

Eine Bekanntmachung ist selbst dann erforderlich, wenn der Haftungspflichtige vom Abgabenanspruch Kenntnis haben musste, weil ihm - zB als Geschäftsführer der GmbH - die betreffenden Bescheide zugestellt wurden (Ritz, BAO⁵, § 248 Tz 9, mit Hinweis auf die in Ellinger/Wetzel, BAO, 194; Bichler, SWK 1994, A 240, vertretene gegenteilige Meinung).

Nur dann, wenn - insbesondere bei Selbstbemessungsabgaben – ein Bescheid über den Abgabenanspruch nicht erlassen wurde, könnte in der Beschwerde gegen den Haftungsbescheid die Höhe des Abgabenanspruches angefochten werden.

Die Haftungsinanspruchnahme liegt im Ermessen der Abgabenbehörde.

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

Nach Aufhebung des Konkurses und Löschung der Firma im Firmenbuch ist von der Uneinbringlichkeit noch offener Abgabenschulden bei der Gesellschaft auszugehen.

Bezogen auf den gegenständlichen Sachverhalt bedeutet diese Rechtslage Folgendes :

Die Stellung des Bf als verantwortlicher Geschäftsführer im haftungsrelevanten Zeitraum blieb unbestritten.

Der Bf wurde ausschließlich für Abgaben zur Haftung herangezogen, die im Zuge abgabenbehördlicher Prüfungen festgesetzt bzw. nachgefordert wurden. Sämtliche haftungsgegenständlichen Abgaben wurden der Primärschuldnerin bescheidmäßig vorgeschrieben.

Diese Abgaben betreffend war, wie oa, entscheidend, wann diese bei Beachtung der abgabenrechtlichen Vorschriften zu entrichten gewesen wären. Wesentlich war somit, wann die Lohnabgaben und die Kapitalertragsteuer bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung abzuführen gewesen wären. Abzustellen war auf den Zeitpunkt ihrer Fälligkeit, unabhängig davon, wann die Abgaben bescheidmäßig festgesetzt wurden.

Gemäß § 21 Abs. 5 UStG 1994 wird durch eine Nachforderung auf Grund der Veranlagung keine von Abs. 1 und 3 abweichende Fälligkeit begründet.

Die haftungsgegenständlichen Umsatzsteuernachforderungen 2008 und 2009 waren daher am 16. Februar 2009 und am 15. Februar 2010, somit zu Zeitpunkten, als der Bf Geschäftsführer der C GmbH gewesen ist, fällig.

Die Vertreterhaftung nach §§ 9, 80 BAO umfasst auch die Kapitalertragsteuer (VwGH 27.2.2008, 2005/13/0074).

Die Kapitalertragsteuer ist, wie oa, gemäß § 96 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 binnen einer Woche nach Zufluss abzuführen.

Zu den kapitalertragsteuerpflichtigen Kapitalerträgen im Sinne des § 93 Abs. 2 EStG 1988 zählen auch verdeckte Ausschüttungen im Sinne des § 8 Abs. 2 KStG 1988, worunter alle außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung gelegenen Zuwendungen einer Körperschaft an Anteilsinhaber zu verstehen sind, die das Einkommen der Körperschaft mindern und ihre Wurzel in der Anteilsinhaberschaft haben, wobei solche verdeckten Ausschüttungen das Einkommen der Körperschaft entweder als überhöhte (scheinbare) Aufwendungen oder als zu geringe (fehlende) Einnahmen mindern können (VwGH 25.6.2007, 2007/14/0002).

Ungeachtet der erst anlässlich der abgabenbehördlichen Prüfung mit Bescheiden vom 25. Mai 2011 vorgeschriebenen Kapitalertragsteuern waren diese bereits auf Grund des Zuflusses der verdeckten Ausschüttungen in den Jahren 2007 bis 2009 (eine Woche nach Zufluss) und damit jedenfalls zu einem Zeitpunkt fällig, als der Bf Geschäftsführer der Primärschuldnerin war.

Gleiches gilt für die mit Bescheiden vom 10. Jänner 2012 nachgeforderten Lohnabgaben, die bereits am 15. des jeweiligen Folgemonates, in welchem die "Schwarzarbeiter" beschäftigt wurden, fällig und abzuführen gewesen wären.

Dass diese Selbstbemessungsabgaben erst zu einem Zeitpunkt bescheidmäßig festgesetzt wurden, als der Bf seine Tätigkeit als Geschäftsführer bereits beendet hatte und über das Vermögen der C GmbH das Konkursverfahren eröffnet worden war, änderte nichts daran, dass diese Abgaben nicht zu den jeweiligen Fälligkeitsterminen entrichtet wurden und der Bf dadurch abgabenrechtliche Zahlungspflichten verletzte.

Der Bf, zu dessen Pflichten es gehörte, für die Entrichtung der Abgaben Sorge zu tragen, er hob keine Einwendungen, die geeignet gewesen wären, ein Verschulden an dieser Pflichtverletzung auszuschließen.

Die im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung festgestellten "Schwarzumsätze" und die Beschäftigung von "Schwarzarbeitern" waren auf grobe abgaberechtliche Pflichtverletzungen zurückzuführen, die dem Bf als Geschäftsführer zur Last fielen. Er brachte nicht vor, davon keine Kenntnis gehabt zu haben.

Im Hinblick auf die im angefochtenen Haftungsbescheid enthaltenen Abgaben wandte der Bf lediglich ein, deren Höhe nicht überprüfen und nachvollziehen zu können. Eine Beschwerde im Sinne des § 248 BAO wurde nicht eingebracht.

Dieser allgemein gehaltene Einwand verpflichtete die Behörde nicht zur Vornahme weiterer Ermittlungen (VwGH 24.2.2011, 2009/16/0108). Eine nähere Begründung des Beschwerdevorbringens, die zu einer Abänderung hätte führen können, erfolgte auch nach Übermittlung eines Ausdrucks der auf dem Abgabenkonto der Primärschuldnerin vorgenommenen Buchungen von 6. April 2006 bis 30. Juni 2011 nicht.

Die Ausführungen des Bf gegen die Anlastung von Körperschaftsteuer blieben insofern unverständlich, als im angefochtenen Haftungsbescheid keine Körperschaftsteuer enthalten ist.

Insbesondere brachte der Bf keine Gründe vor, die ihm die Erfüllung seiner abgabenrechtlichen Pflichten unmöglich gemacht hätten. Weder wurde behauptet, dass für die Entrichtung keine Mittel mehr zur Verfügung gestanden wären, noch, dass sämtliche Gläubiger gleichmäßig befriedigt worden wären.

Da der Bf dazu keinerlei Vorbringen erstattete, bestand auch keine amtswegige Ermittlungspflicht.

Bei schuldhafter Pflichtverletzung spricht die Vermutung für die Verursachung der Uneinbringlichkeit der Abgaben (Ritz, BAO⁵, § 9 Tz 24 mit Judikaturnachweisen).

Gründe, die Anhaltspunkte für einen Ausschluss des Kausal- bzw. des Rechtswidrigkeitszusammenhangs geboten hätten, wurden weder vorgebracht, noch waren solche aktenkundig.

Der Konkurs wurde nach Schlussverteilung (Quote: 3,5465381 %) mit Beschluss vom 9. April 2013 aufgehoben und die Firma am 28. August 2014 im Firmenbuch gelöscht.

Die Uneinbringlichkeit der verfahrensgegenständlichen Abgaben in dem diese Quote übersteigenden Ausmaß steht daher zweifelsfrei fest.

Nach Verrechnung der Konkursquote haften diese Abgaben nur mehr in dem im Spruch angeführten Ausmaß aus. Der Beschwerde war daher insoweit statzugeben, als die Haftung auf die verbliebenen, bei der Gesellschaft uneinbringlichen Abgaben einzuschränken war.

Im Rahmen der zu treffenden Ermessensentscheidung war zu berücksichtigen, dass die Geltendmachung der Haftung die letzte Möglichkeit zur Durchsetzung des Abgabeanspruches darstellte. Auf Grund des Alters des Bf (Jahrgang 9999) konnte nicht von vornherein davon ausgegangen werden, dass die Haftungsschulden auch bei ihm zur Gänze uneinbringlich sein werden. Eine allfällige derzeitige Uneinbringlichkeit schließt nicht aus, dass künftig neu hervor gekommenes Vermögen oder künftig erzielte Einkünfte zur Einbringlichkeit führen können.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist die Haftung nicht etwa nur bis zur Höhe der aktuellen Einkünfte bzw. des aktuellen Vermögens des Haftungspflichtigen zulässig (VwGH 25.11.2009, 2008/15/0220).

Ein Haftungsbescheid wirkt insoweit konstitutiv, als der Haftende erst durch seine Erlassung zum Gesamtschuldner wird.

Die bei Eröffnung des Schuldenregulierungsverfahrens am 25. November 2013 bereits bestehende Haftungsschuld wäre daher im Schuldenregulierungsverfahren anzumelden und zu berücksichtigen gewesen.

Beim Abschöpfungsverfahren mit Restschuldbefreiung [§§ 199 ff Insolvenzordnung (IO)] wird das Insolvenzverfahren mit Eintritt der Rechtskraft des Beschlusses, mit dem das Abschöpfungsverfahren eingeleitet wird, aufgehoben. Während der Dauer des Abschöpfungsverfahrens (grundsätzlich sieben Jahre ab Rechtskraft des Einleitungsbeschlusses, § 199 Abs. 2 IO) sind Exekutionen einzelner Insolvenzgläubiger in das Vermögen des Schuldners nicht zulässig (§ 206 Abs. 1 IO).

Allerdings können auch nicht angemeldete Forderungen nach Maßgabe des § 207 IO, der die Berücksichtigung nicht angemeldeter Forderungen während des Abschöpfungsverfahrens regelt, berücksichtigt werden.

Der Umstand, dass die Haftungsschuld allenfalls bisher nicht angemeldet worden ist und der Bf weitere Schulden zu bedienen hat, schließt die Haftung nicht aus. Insgesamt gesehen war daher die Geltendmachung der Haftung unter dem Gesichtspunkt des öffentlichen Interesses an der Einbringung der Abgaben geboten.

Gründe, die eine Abstandnahme von der Geltendmachung der Haftung gerechtfertigt hätten, brachte der Bf nicht vor.

Für die nach Abzug der Konkursquote verminderten Abgabenschulden der C GmbH erfolgte die Geltendmachung der Haftung gegenüber dem Bf daher zu Recht.

Wenngleich vom Bf nicht thematisiert, bot der der Richterin vorliegende Abschlussbericht vom 11. April 2014 an die Staatsanwaltschaft D, Bl. 9, wonach der Bf als Geschäftsführer nur "vorgeschoben" gewesen sei, Anlass zu nachstehenden ergänzenden Feststellungen:

Die gesetzlichen Bestimmungen der §§ 9, 80 BAO stellen auf die rein rechtliche Stellung als handelsrechtlicher Geschäftsführer ab. Einen tatsächlichen Machthaber (de-facto-Geschäftsführer) kann auf dieser rechtlichen Grundlage mangels rechtlich nach außen

in Erscheinung tretender Bestellung keine abgabenrechtliche Verpflichtung treffen, die er verletzen könnte.

Erklärt sich ein Vertreter bei Übernahme seiner Funktion mit einer Beschränkung seiner Befugnisse einverstanden (oder nimmt er eine solche Beschränkung in Kauf), die ihm die Erfüllung der abgabenrechtlichen Verpflichtungen unmöglich macht, so liegt darin ein haftungsrelevantes Verschulden (Ritz, BAO⁵, § 9 Tz 15, mit Hinweis auf die dort angeführte Judikatur).

Wer als Vertreter durch Dritte an der Erfüllung seiner Verpflichtungen gehindert wird, hat entweder sofort im Rechtsweg die ungehinderte Ausübung seiner Funktion zu erzwingen oder seine Funktion niederzulegen und als Geschäftsführer auszuscheiden (VwGH 19.1.2005, 2001/13/0168).

Dem Bf wäre diesfalls vorwerfbar, dass er als verantwortlicher Vertreter im Sinne des § 80 BAO nichts gegen die Beschränkungen durch den bzw. die faktischen Geschäftsführer unternommen hätte. Er hätte entweder entsprechende rechtliche Schritte unternehmen müssen, um diesen Zustand abzustellen, oder unverzüglich seine Funktion als Geschäftsführer zurücklegen müssen.

§ 9a BAO wurde durch das Abgabenänderungsgesetz 2012 (BGBl I Nr. 112/2012) in die BAO eingefügt und ist mit 1. Jänner 2013 (§ 323 Abs. 33 BAO) in Kraft getreten.

§ 9a BAO lautet:

"Soweit Personen auf die Erfüllung der Pflichten der Abgabepflichtigen und der in den §§ 80 ff bezeichneten Vertreter tatsächlich Einfluss nehmen, haben sie diesen Einfluss dahingehend auszuüben, dass diese Pflichten erfüllt werden (Abs. 1).

Die in Abs. 1 bezeichneten Personen haften für Abgaben insoweit, als die Abgaben infolge ihrer Einflussnahme nicht eingebracht werden können. § 9 Abs 2 gilt sinngemäß (Abs. 2)."

Nach den Gesetzesmaterialien (1960 BlgNR 24. GP, 55) schließen die Haftungen nach § 9 und nach § 9a einander nicht aus. Es liegt im Ermessen der Abgabenbehörde, welche dieser Haftungen vorrangig geltend gemacht wird.

§ 9a Abs. 1 BAO normiert eine abgabenrechtliche Pflicht jener Personen, die tatsächlich Einfluss auf die Erfüllung der Pflichten des Abgabepflichtigen und der Vertreter (iSd §§ 80 ff) nehmen. Diese Pflicht besteht ab Inkrafttreten dieser Bestimmung (somit ab 1. Jänner 2013). Sie kann daher auch erst ab diesem Zeitpunkt verletzt werden.

Die Haftungsinanspruchnahme nach § 9a Abs. 2 kommt somit erstmals für ab 1. Jänner 2013 erfolgte Pflichtverletzungen in Betracht (Ritz, BAO⁵, § 9a Tz 4 f).

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, insbesondere weil das Erkenntnis nicht von der Rechtssprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Auf die in der Begründung angeführten Entscheidungen wird verwiesen.

Linz, am 3. Februar 2015