

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Senatsvorsitzende Dr. Andrea Ornig und die weiteren Senatsmitglieder Dr. Michael Rauscher, Dr. Bernhard Koller und Mag. Petra Kühberger im Beisein der Schriftführerin Anita Eberhardt über die Beschwerden des Beschwerdeführers, vertreten durch die Fidas Graz Steuerberatung GmbH, Petersbergenstraße 7, 8042 Graz, vom 10.11.2015 gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Stadt vom 07.10.2015 betreffend Haftung gemäß § 11 BAO und Haftung gemäß § 9 BAO nach mündlicher Verhandlung am 31.05.2016 zu Recht erkannt:

Die Beschwerden werden als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer war Geschäftsführer der X-GmbH (in der Folge auch als Gesellschaft bezeichnet). Mit Beschluss des LGZ Graz vom 18.06.2012 wurde der Konkurs eröffnet und die Gesellschaft infolge Konkurseröffnung aufgelöst. Mit Gerichtsbeschluss vom 19.09.2013 wurde der Schlussverteilungsentwurf des Masseverwalters genehmigt. Am 21.01.2014 wurde die amtswegige Löschung der Gesellschaft ins Firmenbuch eingetragen.

I. Zur Haftung gemäß § 11 BAO:

Mit Erkenntnis vom 29.11.2010 sprach der Spruchsenat beim Finanzamt Graz-Stadt den Beschwerdeführer schuldig, er habe vorsätzlich als steuerlich verantwortlicher Geschäftsführer ua. der X-GmbH Vorauszahlungen an Lohnsteuer für 11/2007, 01-12/2008, 01-03/2009 in der Höhe von 36.083,25 Euro, an Dienstgeberbeiträgen zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen für 11/2007, 01-12/2008, 01-03/2009 in der Höhe von 13.010,09 Euro und an Dienstgeberzuschlägen für 11/2007, 01-12/2008, 01-03/2009 in der Höhe von 1.183,12 Euro nicht spätestens am 5. Tag nach Fälligkeit entrichtet und auch dem Finanzamt nicht gemeldet. Er habe hierdurch Finanzordnungswidrigkeiten nach § 49 Abs. 1 lit a FinStrG begangen.

Mit dem hier angefochtenen Bescheid vom 07.10.2015 wurde der Beschwerdeführer nach Durchführung eines Vorhalteverfahrens gemäß § 11 BAO zur Haftung für Abgabenschuldigkeiten der Gesellschaft wie folgt herangezogen:

Abgabenart	Zeitraum	Betrag (in Euro)
Lohnsteuer	12/2008	1121,34
Lohnsteuer	01/2009	914,75
Lohnsteuer	02/2009	969,78
Lohnsteuer	03/2009	1.520,71
Dienstgeberbeitrag	11/2008	639,16
Dienstgeberbeitrag	12/2008	424,10
Dienstgeberbeitrag	01/2009	357,38
Dienstgeberbeitrag	02/2009	516,35
Dienstgeberbeitrag	03/2009	375,42
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	11/2008	60,52
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	12/2008	38,64
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	01/2009	31,77
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	02/2009	45,90
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	03/2009	33,37
	Summe:	7.049,19

Der Begründung des angefochtenen Bescheides ist ua. zu entnehmen, dass der Beschwerdeführer aufgrund des vom Finanzamt Graz-Stadt als Finanzstrafbehörde 1. Instanz am 29.11.2010 erlassenen Erkenntnisses gem. § 49 Abs. 1 lit. a Finanzstrafgesetz für die obigen Abgaben zur Haftung herangezogen werde. Da der öffentliche Auftrag zur Ergreifung aller Mittel, vollstreckbare Abgaben einzubringen, bei vorsätzlich hinterzogenen Abgaben allfällige Einzelinteressen verdränge, habe sich das Finanzamt Graz-Stadt veranlasst gesehen, die gesetzliche Haftung im erforderlichen Ausmaß geltend zu machen.

Mit Eingabe vom 10.11.2015 erhob der Beschwerdeführer durch seinen steuerlichen Vertreter gegen diesen Bescheid die Beschwerde und beantragte dessen Aufhebung. Der Begründung ist zu entnehmen:

"Mit angeführten Haftungsbescheid wurde [Beschwerdeführer] als ehemaliger Geschäftsführer der [Gesellschaft] nach § 11 BAO als verurteilter Täter im Rahmen eines Finanzstrafverfahrens zur Haftung herangezogen.

Mit Erkenntnis vom 29.11.2010 wurde über unsere Mandantschaft nach § 49 (1) lit a FinStrG eine Geldstrafe von € 7.000,00 für die (neben anderen) im Haftungsbescheid genannten Abgaben verhängt.

Nach Lehre und Rechtsprechung ist die Heranziehung zur Haftung in das Ermessen der Abgabenbehörde gestellt, wobei die Ermessensentscheidung im Sinne des § 20 BAO innerhalb der vom Gesetz gezogenen Grenzen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen ist.

Wobei bei der Ermessensausübung vor allem auf den Grad des Verschuldens des Haftenden bei Begehung des Finanzvergehens in der Relation zu jenem des Abgabenschuldners Bedacht zu nehmen ist bzw. weiters darauf, wer durch den Verkürzungserfolg bereichert wurde (Literatur: siehe Ritz, BAO-Kommentar zu § 11 Punkt 5).

Schon allein daraus, dass eine Verurteilung nur nach § 49 (1) lit a FinStrG (Finanzordnungswidrigkeit) erfolgte und die verhängte Geldstrafe (€ 7.000,00) in Bezug zum strafbestimmenden Wertbetrag € 101.414,76 und im Verhältnis zur möglichen Höchststrafe (€ 50.707,38) relativ gering war, lässt darauf schließen, dass der Grad des Verschuldens eher von geringfügiger Natur ist.

Weiters übermitteln wir in Beilage die Niederschrift über die Vernehmung des Beschuldigten vom 11.11.2010, woraus ersichtlich ist, dass die Nichtentrichtung bzw. die Nichtzahlung der Lohnabgaben einerseits darauf zurückzuführen ist dass sein früherer Steuerberater erkrankt war und dadurch die Betreuung nicht optimal war bzw. andererseits Hr. [Beschwerdeführer] aufgrund der Mehrfachbelastung nicht in der Lage war sich entsprechend darum zu kümmern.

Auch dies weist auf einen geringfügigen Grad des Verschuldens hin.

Eine Bereicherung durch den Verkürzungserfolg bei Hr. [Beschwerdeführer] kann ausgeschlossen werden, sodass dies auch hinsichtlich des Ermessens positiv berücksichtigt werden kann. Herr [Beschwerdeführer] befindet sich mittlerweile im 72. Lebensjahr, hat kein nennenswertes Vermögen und befindet sich seit 1.9.2007 in der gesetzlichen Alterspension. Er wollte mangels familiären Nachfolgers sein Unternehmen nach der Pensionierung verkaufen und führte Gespräche mit potentiellen Interessenten.

Aufgrund der ab 2008 eingetretenen Wirtschaftskrise und damit zusammenhängend die katastrophale Auswirkung auf die Transportwirtschaft war das allerdings nicht möglich bzw. fand sich in dieser Situation natürlich kein Käufer. Daher war unsere Mandantschaft gezwungen, den Betrieb weiterhin selbst kurzfristig fortzuführen, um nach Ende der Krise wieder auf Käufersuche zu gehen. Da die Situation in der Transportbranche weiterhin angespannt blieb, fand sich weiterhin kein Investor und Herr [Beschwerdeführer] musste

altersbedingt und aufgrund der großen körperlichen und psychischen Belastung die Insolvenz anmelden.

Zu berücksichtigen wäre weiters auch, dass die laufenden Finanzamtszahlungen bis unmittelbar vor der Konkursöffnung vollständig befriedigt und die Quote im Konkursverfahren mit 37,2 % relativ hoch ausgefallen ist (die meisten Konkursverfahren enden mit einer Quote maximal im einstelligen Prozentbereich). Es wird deshalb ersucht das Ermessen auch im Sinne unserer Mandantschaft auszulegen und den Haftungsbescheid aufzuheben und ihm so noch einen ruhigen Lebensabend zu ermöglichen."

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 17.11.2015 wies die belangte Behörde die Beschwerde als unbegründet ab. Der Begründung ist zu entnehmen:

"In Ihrer Beschwerde führen Sie an, dass der Grad des Verschuldens geringfügig ist. Dazu hält die Abgabenbehörde fest, dass zu vorsätzlichen Finanzvergehen auch die Finanzordnungswidrigkeit nach § 49 FinStrG zählt.

Die Haftung nach § 11 BAO setzt eine Entscheidung im gerichtlichen oder verwaltungsbehördlichen Verfahren voraus, mit der der Verurteilte eines vorsätzlichen Finanzvergehens rechtskräftig schuldig gesprochen wurde. Der Täter oder andere an der Tat Beteiligte muss somit schon vor seiner Heranziehung zur Haftung nach § 11 BAO wegen eines vorsätzlichen Finanzvergehens rechtskräftig verurteilt worden sein (VwGH 27.01.1999, 98/16/0411; VwGH 28.04.2009, 2006/13/0197).

Dass Sie rechtskräftig hinsichtlich vorsätzlicher Finanzvergehen verurteilt wurden, ist unstrittig. Im Wesentlichen wendet sich die Beschwerde gegen das von der Abgabenbehörde zur Heranziehung zur Haftung geübte Ermessen. Der Haftungstatbestand gem. § 11 BAO ist eine unbeschränkte Primärhaftung und trägt den Charakter einer Schadenersatzhaftung. Sie ist ein Instrument zur Sicherung von verkürzten Abgaben. Es ist nicht entscheidend, dass es zu keiner persönlichen Bereicherung Ihrerseits gekommen ist (VwGH 28.04.2009, 2006/ 13/0197).

Zu Ihrem Einwand, dass Sie sich mittlerweile im 72. Lebensjahr und seit 01.09.2007 in Alterspension befinden und kein nennenswertes Einkommen haben, wird auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes verwiesen, der dazu ausführt, dass die Frage der Einbringlichkeit der Haftungsschuld beim Haftenden von der Abgabenbehörde bei ihren Zweckmäßigkeitserwägungen vernachlässigt werden kann und persönliche Umstände wie die 'wirtschaftliche Leistungsfähigkeit' in keinem erkennbaren Zusammenhang mit der Geltendmachung der Haftung stehen (VwGH 16.12.1999, 97/16/0006). Aufgrund der Höhe Ihrer Alterspension ist es Ihnen zumutbar, die Haftungssumme zu begleichen. Es steht Ihnen auch die Möglichkeit einer Ratenzahlung zu.

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

Mit Eingabe seines steuerlichen Vertreters vom 17.12.2015 (Vorlageantrag) beantragte der Beschwerdeführer die Entscheidung über die Beschwerde durch das Verwaltungsgericht. Der Eingabe ist folgendes ergänzendes Vorbringen zu entnehmen:

"Nicht ausreichend berücksichtigt wurde bei der Ermessensausübung, dass die Haftung erst nach mehr als 4 Jahren nach Rechtskraft der Strafentscheidung ausgesprochen wurde.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 3.9.2008, 2006/13/0159) ist dem Element der Zumutbarkeit der Heranziehung eines Haftungspflichtigen angesichts lange verstrichener Zeit im Rahmen der behördlichen Ermessensübung besondere Bedeutung beizumessen (UFS 30.03.2012, RV/2301-W/11).

Das Insolvenzverfahren wurde mit 18.6.2012 beim LGZ Graz eröffnet. Der Schlussverteilungsentwurf des Masseverwalters wurde mit 19.9.2013 genehmigt und der Konkurs mit 3.10.2013 rechtskräftig aufgehoben. Das Finanzamt hat das Ermittlungsverfahren erst mit 25.9.2014 zur Frage der haftungsrechtlichen Verantwortlichkeit des möglichen Haftungspflichtigen durch entsprechendes Vorhaltsersuchen begonnen.

Bei der Ermessensausübung ist auch auf den Grad des Verschuldens des Haftenden bei Begehung des Finanzvergehens in der Relation zu jenem des Abgabenschuldners Bedacht zu nehmen (vgl. Kopecky, Haftung, 63).

Wie bereits dargelegt lässt die Geldstrafe im Ausmaß von ca. 13% des Strafrahmens auf einen eher niedrigen Grad des Verschuldens hin. Auch weist die bereits in der Beschwerde vom 27.4.2015 übermittelte Niederschrift auf ein eher geringfügiges Verschulden hin."

Die belangte Behörde legte die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht im Februar 2016 zur Entscheidung vor.

Der Beschwerdeführer hat die mündliche Verhandlung und die Entscheidung durch den Senat beantragt.

In der mündlichen Verhandlung wiederholte der Beschwerdeführer sein Vorbringen, wobei er es im Besonderen als notwendig erachtete, bei der Ermessensentscheidung zu berücksichtigen, dass er nach seiner Bestrafung seinen abgabenrechtlichen Pflichten nachgekommen sei und sich um einen Abbau des Abgabenrückstands bemüht habe (auch wenn das Finanzamt einen Teil dieser Zahlungen habe in die Masse zurückzahlen müssen).

II. Zur Haftung gemäß § 9 BAO:

Mit dem hier ebenfalls angefochtenen Bescheid vom 07.10.2015 wurde der Beschwerdeführer nach Durchführung des bereits unter Punkt I erwähnten Vorhalteverfahrens unter Beilage des an den Masseverwalter ergangenen Lohnsteuerhaftungsbescheides vom 02.11.2012 sowie des dazugehörigen Berichts

über das Ergebnis der Außenprüfung gemäß § 9 BAO zur Haftung für weitere Abgabenschuldigkeiten der Gesellschaft wie folgt herangezogen:

Abgabenart	Zeitraum	Betrag (in Euro)
Lohnsteuer	04/2010	931,87
Lohnsteuer	05/2010	1.012,88
Lohnsteuer	06/2010	1.212,16
Lohnsteuer	07/2010	1.472,71
Lohnsteuer	08/2010	2.022,25
Lohnsteuer	09/2010	1.274,71
Lohnsteuer	10/2010	1.214,81
Lohnsteuer	2011	23,93
	Summe:	9.165,53

Der Begründung des angefochtenen Bescheides ist ua. zu entnehmen, dass die Quote 37,197909% betragen habe. Da die Gesellschaft aufgelöst worden sei, sei die über die Quote hinausgehende Abgabenforderung beim Primärschuldner uneinbringlich. Unter Berücksichtigung der Insolvenzquote von 37,197909% sei somit der Betrag von 9.165,53 Euro uneinbringlich (Seite 2 viarter Absatz). Zum Verschulden ist der Bescheidbegründung zu entnehmen, dass für Abfuhrabgaben wie die Lohnsteuer eine Ausnahme vom "Gleichheitsgrundsatz" (gemeint: Gleichbehandlungsgrundsatz) bestehe. Reichten die dem Arbeitgeber zur Verfügung stehenden Mittel zur Zahlung des vollen vereinbarten Arbeitslohnes nicht aus, habe er die Lohnsteuer von dem tatsächlich zur Auszahlung gelangenden niedrigeren Betrag zu berechnen und einzubehalten. In solchen Fällen dürften Löhne somit nicht in voller Höhe ausbezahlt werden und seien (wie auch andere Schuldigkeiten) anteilig zu kürzen; die auf den gekürzten Lohnbetrag entfallende Lohnsteuer sei zur Gänze zu "entrichten". Die Unterlassung der Abfuhr der Lohnsteuer stelle eine schuldhafte Verletzung der abgabenrechtlichen Pflichten des Vertreters der GmbH dar (Seite 3 dritter Absatz). Da der öffentliche Auftrag zur Ergreifung aller Mittel, vollstreckbare Abgaben einzubringen, bei einer vorzuwerfenden Pflichtverletzung allfällige Einzelinteressen verdränge, habe sich das Finanzamt veranlasst gesehen, die gesetzliche Vertreterhaftung im erforderlichen Ausmaß geltend zu machen. Zu Einwendungen, dass die Haftungssumme vom Haftungsschuldner nicht bezahlt werden könne, werde auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes verwiesen, der dazu ausführe, dass die Frage der Einbringlichkeit der Haftungsschuld beim Haftenden von der Abgabenbehörde bei ihren Zweckmäßigkeitserwägungen vernachlässigt werden könne. Nur durch die Geltendmachung der Haftung könne - zumindest zum Teil - die aushaftende Abgabenschuld einbringlich gemacht werden (Seite 3 unten und Seite 4 oben).

Mit weiterer Eingabe vom 10.11.2015 erhab der Beschwerdeführer durch seinen steuerlichen Vertreter auch gegen diesen Bescheid die Beschwerde und beantragte dessen Aufhebung. Der Begründung ist zu entnehmen:

"Mit angeführten Haftungsbescheid wurde Hr. [Beschwerdeführer] als ehemaliger Geschäftsführer der [Gesellschaft] nach § 9 BAO zur Haftung herangezogen.

Gemäß § 9 haften die in den §§ 80 ff BAO bezeichneten Vertreter für die Abgaben insoweit, als die Abgaben in Folge schuldhafter Verletzung der den Vertretern auferlegten Pflichten nicht eingebrochen werden können. Somit ist eine Haftungs- und Inanspruchnahme der Geschäftsführer gesetzlich vorgesehen, jedoch nur dann rechtens, wenn eine 'schuldhafte Pflichtverletzung' vorliegt.

Nach Lehre und Rechtsprechung ist die Heranziehung zur Haftung in das Ermessen der Abgabenbehörde gestellt, wobei die Ermessensentscheidung im Sinne des § 20 BAO innerhalb der vom Gesetz gezogenen Grenzen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen ist. Bei der Ermessensübung sind lt. herrschender Literatur unter anderem auch zu berücksichtigen:

- ein behördliches Verschulden/Mitverschulden an der Gefährdung oder wesentlichen Erschwerung der Einbringung beim Hauptschuldner
- die Ausgleichsquote

Nicht ausreichend geprüft hat die Behörde das Ermessen im Hinblick auf die 'Billigkeit' nach § 20 BAO, die auch zugunsten des Haftungspflichtigen ausfallen kann. Laut herrschender Literaturmeinung (Stoll, BAO-Kommentar zu § 20 BAO, Seite, 209 - Kopie in Beilage) kann eine Haftungsinanspruchnahme unbillig sein, wenn '..... Steuerausfälle auf ein Mitverschulden der Behörde gegenüber zurückzuführen sind (Säumigkeit bei der Einbringung, schuldhafte Verzögerung der möglichen Einbringung der Abgabe beim Erstschildner)'.

Ein Mitverschulden der Behörde ist zweifellos gegeben, da offenbar jahrelang nicht aufgefallen ist, dass Lohnabgaben nicht gemeldet und bezahlt wurden (Zeitraum November 2007 bis ca. August 2010).

Erst durch die Selbstanzeige unserer Mandantschaft vom 19.8.2010 wurden die gesamten Lohnabgaben der nicht gemeldeten Zeiträume nachgebucht und belastet. Die Nichtentrichtung bzw. die Nichtzahlung der Lohnabgaben war einerseits darauf zurückzuführen, dass sein früherer Steuerberater erkrankt war und dadurch die Betreuung nicht optimal war bzw. andererseits Hr. [Beschwerdeführer] aufgrund der Mehrfachbelastung nicht in der Lage war sich entsprechend darum zu kümmern.

Mit der seinerzeit eingebrochenen Selbstanzeige wurde gleichzeitig ein Zahlungserleichterungsansuchen gestellt, welches abgelehnt wurde.

Das angedrohte Konkursverfahren konnte abgewendet werden und es wurde mit dem Finanzamt (intern) eine Zahlungsvereinbarung über die Zahlung von monatlich € 1.500,00 getroffen.

Diese Zahlungsvereinbarung wurde bis zur Konkurseröffnung auch immer eingehalten, sowie wurden weiters die laufenden monatlichen Selbstbemessungsabgaben zur Gänze fristgerecht entrichtet.

Noch mit 8. Februar 2012 wurde beantragt diese interne Zahlungsvereinbarung auch für das Jahr 2012 zu verlängern.

Über das Vermögen der [Gesellschaft] wurde mit 18.6.2012 das Konkursverfahren eröffnet.

Die geltend gemachte Haftung betrifft ausschließlich die Lohnsteuer der Monate 4/2010 bis 10/2010 in Höhe von insgesamt € 9.141,60 sowie die Lohnsteuer 2011 (iHv. € 23,93).

Herr [Beschwerdeführer] befindet sich mittlerweile im 72. Lebensjahr hat kein nennenswertes Vermögen und befindet sich seit 1.9.2007 in der gesetzlichen Alterspension. Er wollte mangels familiären Nachfolgers sein Unternehmen nach der Pensionierung verkaufen und führte Gespräche mit potentiellen Interessenten.

Aufgrund der ab 2008 eingetretenen Wirtschaftskrise und damit zusammenhängend die katastrophale Auswirkung auf die Transportwirtschaft war das allerdings nicht möglich bzw. fand sich in dieser Situation natürlich kein Käufer.

Daher war unsere Mandantschaft gezwungen, den Betrieb weiterhin selbst kurzfristig fortzuführen, um nach Ende der Krise wieder auf Käufersuche zu gehen. Da die Situation in der Transportbranche weiterhin angespannt blieb, fand sich weiterhin kein Investor und Herr [Beschwerdeführer] musste altersbedingt und aufgrund der großen körperlichen und psychischen Belastung die Insolvenz anmelden.

Zu berücksichtigen wäre weiters auch, dass die laufenden Finanzamtszahlungen bis unmittelbar vor der Konkurseröffnung vollständig befriedigt (zusätzlich wurden monatlich € 1.500,00 für den Abbau der Altschulden bezahlt) und die Quote im Konkursverfahren mit 37,2% relativ hoch ausgefallen ist (die meisten Konkursverfahren enden mit einer Quote maximal im einstelligen Prozentbereich).

Es wird deshalb ersucht das Ermessen auch im Sinne unserer Mandantschaft auszulegen und den Haftungsbescheid aufzuheben und ihm so noch einen ruhigen Lebensabend zu ermöglichen."

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 17.11.2015 wies die belangte Behörde die Beschwerde als unbegründet ab. Der Begründung ist zu entnehmen:

"In Ihrer Beschwerde führen Sie an, dass ein behördliches Verschulden/Mitverschulden an der Gefährdung oder wesentlichen Erschwerung der Einbringung beim Hauptschuldner bzw. die Ausgleichsquote in der Ermessensübung zu berücksichtigen ist.

Wie bereits im Haftungsbescheid vom 07.10.2015 angeführt, wurde bei den haftungsgegenständlichen Lohnsteuern die Insolvenzquote von 37,197909% bereits berücksichtigt.

Bezüglich eines Verschuldens/Mitverschuldens der Abgabenbehörde wäre zu entgegnen, dass vom Finanzamt Graz-Stadt ab Dezember 2007 laufend Einbringungsmaßnahmen gesetzt wurden. Aufgrund dieser Maßnahmen wurden auch laufend Zahlungen geleistet. Somit ist ein Verschulden/Mitverschulden der Abgabenbehörde auszuschließen.

Außerdem ist auf dem Abgabenkonto des Primärschuldners ersichtlich, dass sehr wohl Lohnabgaben für den von Ihnen angeführten Zeitraum November 2007 bis August 2010 gemeldet wurden. Die rechtzeitige Meldung der monatlichen Lohnabgaben ist Aufgabe des Geschäftsführers. Die Überwachung der Abgabe dieser Meldungen ist nicht Sache der Einbringung, weshalb dies bei der Ermessensübung nicht zu berücksichtigen war.

Wie in Ihrer Beschwerde richtig angeführt, wurde mit Ihnen eine interne Teilzahlungsvereinbarung getroffen. Die Verpflichtung zur Entrichtung der haftungsrelevanten Lohnsteuern ist bereits vor dieser Vereinbarung ex lege eingetreten.

Wie Sie dem Haftungsbescheid entnehmen können, ist bei Selbstbemessungsabgaben der Zeitpunkt der Fälligkeit der Abgaben maßgebend, unabhängig davon, wann sie gemeldet wurden.

Zu Ihrem Einwand, dass Sie sich mittlerweile im 72. Lebensjahr und seit 01.09.2007 in Alterspension befinden und kein nennenswertes Einkommen haben, wird auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes verwiesen, der dazu ausführt, dass die Frage der Einbringlichkeit der Haftungsschuld beim Haftenden von der Abgabenbehörde bei Ihren Zweckmäßigkeitüberlegungen vernachlässigt werden kann und persönliche Umstände wie die 'wirtschaftliche Leistungsfähigkeit' in keinem erkennbaren Zusammenhang mit der Geltendmachung der Haftung stehen (VwGH 16.12.1999, 97/16/0006).

Aufgrund der Höhe Ihrer Alterspension ist es Ihnen zumutbar, die Haftungssumme zu begleichen. Es steht Ihnen auch die Möglichkeit einer Ratenzahlung zu. Die Geltendmachung der Haftung stellt die letzte Möglichkeit zur Durchsetzung des Abgabenanspruches dar, wobei die Vermeidung eines endgültigen Abgabenausfalles ein wesentliches Ermessenskriterium darstellt.

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

Mit Eingabe seines steuerlichen Vertreters vom 17.12.2015 (Vorlageantrag) beantragte der Beschwerdeführer die Entscheidung über die Beschwerde durch das Verwaltungsgericht. Der Eingabe ist folgendes ergänzendes Vorbringen zu entnehmen:

"In der Beschwerdevorentscheidung vom 17.11.2015 schließt die Abgabenbehörde ein Verschulden/Mitverschulden an der Gefährdung oder wesentlichen Erschwerung der Einbringung beim Hauptschuldner aus.

In der Beilage übermitteln wir einen Auszug vom Finanzamtskonto für den Zeitraum 27.4.2010 - 10.8.2010, woraus ersichtlich ist, dass keine Lohnabgaben gemeldet wurden. In diesem Zeitraum fällt auch der Großteil der haftungsrelevanten Lohnsteuern.

Laut Beschwerdevorentscheidung ist die Überwachung der Meldung nicht Sache der Einbringung, weshalb dies bei der Ermessensausübung nicht zu berücksichtigen war. Auch wenn es der Einbringungsstelle nicht aufgefallen ist so gibt es sicher auch noch andere Abteilungen in der Finanzverwaltung, der dies hätte auffallen müssen.

Das Mitverschulden ist nicht auf eine Abteilung des Finanzamtes beschränkt, sondern betrifft die Behörde an sich.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 3.9.2008, 2006/13/0159) ist dem Element der Zumutbarkeit der Heranziehung eines Haftungspflichtigen angesichts lange verstrichener Zeit im Rahmen der behördlichen Ermessensübung besondere Bedeutung beizumessen (UFS 30.03.2012, RV/2301-W/11).

Das Insolvenzverfahren wurde mit 18.6.2012 beim LGZ Graz eröffnet. Der Schlussverteilungsentwurf des Masseverwalters wurde mit 19.9.2013 genehmigt und der Konkurs mit 3.10.2013 rechtskräftig aufgehoben.

Das Finanzamt hat das Ermittlungsverfahren erst mit 25.9.2014 zur Frage der haftungsrechtlichen Verantwortlichkeit des möglichen Haftungspflichtigen durch entsprechendes Vorhaltsersuchen begonnen.

Obwohl der Abgabenausfall aufgrund des Insolvenzverfahrens bereits seit längerem bekannt sein müsste, hat das Finanzamt erst 1 Jahr nach Abschluss de[s] Insolvenzverfahrens und Löschung der [Gesellschaft] im Firmenbuch eine mögliche Haftung des Geschäftsführers ins Auge gefasst."

Die belangte Behörde legte die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht im Februar 2016 zur Entscheidung vor.

Der Beschwerdeführer hat die mündliche Verhandlung und die Entscheidung durch den Senat beantragt.

In der mündlichen Verhandlung wiederholte der Beschwerdeführer sein Vorbringen, wobei er es im Besonderen als notwendig erachtete, bei der Ermessensentscheidung zu berücksichtigen, dass er nach seiner Bestrafung seinen abgabenrechtlichen Pflichten nachgekommen sei und sich um einen Abbau des Abgabentrückstands bemüht habe (auch wenn das Finanzamt einen Teil dieser Zahlungen habe in die Masse zurückzahlen müssen).

Das Bundesfinanzgericht hat über die Bescheidbeschwerden erwogen:

I. Zur Haftung gemäß § 11 BAO:

Bei vorsätzlichen Finanzvergehen und bei vorsätzlicher Verletzung von Abgabenvorschriften der Länder und Gemeinden haften rechtskräftig verurteilte Täter und andere an der Tat Beteiligte für den Betrag, um den die Abgaben verkürzt wurden (§ 11 BAO).

Die Haftung nach § 11 BAO setzt eine Entscheidung im gerichtlichen oder verwaltungsbehördlichen Verfahren voraus, mit der der Verurteilte eines vorsätzlichen Finanzvergehens rechtskräftig schuldig gesprochen wurde. Der Täter oder andere an der Tat Beteiligte muss somit schon vor seiner Heranziehung zur Haftung nach § 11 BAO wegen eines vorsätzlichen Finanzvergehens rechtskräftig verurteilt worden sein (VwGH 26.01.2012, 2009/16/0210).

Unstrittig ist das Vorliegen der Tatbestandsvoraussetzung der rechtskräftigen Bestrafung des Beschwerdeführers wegen eines vorsätzlichen Finanzvergehens.

Zum Vorbringen im Beschwerdeschriftsatz:

Der Beschwerdeführer wendet ein, bei der Ermessensausübung sei vor allem auf den Grad des Verschuldens des Haftenden bei Begehung des Finanzvergehens in Relation zu jenem des Abgabenschuldners Bedacht zu nehmen. Mit diesem Einwand verkennt der Beschwerdeführer, dass er zwar der Haftende, gleichzeitig aber auch selbst der für die Abgabenentrichtung bzw. -abfuhr verantwortliche gesetzliche Vertreter der Abgabenschuldnerin (die Gesellschaft) war.

Der Beschwerdeführer macht im Hinblick auf die Ermessentscheidung der belangten Behörde auch geltend, dass der Grad seines Verschuldens eher geringfügiger Natur gewesen sei und begründet dies mit dem Verhältnis zwischen der möglichen Höchststrafe (rd. 50.700 Euro) und der verhängten Geldstrafe (7.000 Euro). Dem ist zu entgegnen, dass eine Geldstrafe zwischen 10% und 15% der Höchststrafe bei finanzstrafrechtlicher Unbescholtenheit und reumütigem Geständnis im Bereich des Üblichen liegt, zumal auch die Begründung des Straferkenntnisses und die sonstigen Umstände der Strafbemessung (insbesondere Milderungsgründe) kein "Verschulden von geringfügiger Natur" erkennen lassen.

Der Beschwerdeführer wendet weiters ein, die Nichtentrichtung bzw. die Nichtzahlung der Lohnabgaben sei einerseits darauf zurückzuführen, dass sein früherer Steuerberater erkrankt und dadurch die Betreuung nicht optimal gewesen sei bzw. er andererseits aufgrund der Mehrfachbelastung nicht in der Lage gewesen sei, sich entsprechend darum zu kümmern. Mit diesem Vorbringen kann der Beschwerdeführer sein Verschulden an der Nichtentrichtung bzw. Nichtabfuhr der haftungsgegenständlichen Lohnabgaben nicht schmälern oder gar rechtfertigen, weil er auch bei krankheitsbedingter Untätigkeit seines Steuerberaters zur Erfüllung seiner abgabenrechtlichen Obliegenheiten verpflichtet war. Im Übrigen gesteht der Beschwerdeführer selbst seine Untätigkeit ein, die durch die Behauptung einer Mehrfachbelastung nicht gerechtfertigt werden kann, zumal Mehrfachbelastungen in der Natur einer jeden unternehmerischen Tätigkeit liegen.

Wenn der Beschwerdeführer einwendet, eine Bereicherung seiner Person sei durch den Verkürzungserfolg ausgeschlossen, so ist dem entgegenzuhalten, dass die Gesellschaft, deren Gesellschafter er auch war, durch die Nichtentrichtung bzw. Nichtabfuhr der nun uneinbringlichen und deshalb haftungsgegenständlichen Abgaben bereichert war.

Auch die betriebliche Situation bzw. der Umstand, dass der Beschwerdeführer den Betrieb der Gesellschaft mangels eines Käufers für das Unternehmen kurzfristig habe fortführen müssen, ändert nichts am Verschulden des Beschwerdeführers an der Nichtentrichtung bzw. Nichtabfuhr der haftungsgegenständlichen Lohnabgaben.

Dem Hinweis im Beschwerdeschriftsatz auf das Lebensalter und das "nicht nennenswerte Vermögen" des Beschwerdeführers ist entgegen zu halten, dass Vermögenslosigkeit bzw. Arbeitslosigkeit des Haftenden an sich in keinem erkennbaren Zusammenhang mit der Geltendmachung der Haftung steht, zumal es eine allfällige derzeitige Uneinbringlichkeit auch nicht ausschließt, dass künftig neu hervorkommendes Vermögen oder künftig erzielte Einkünfte zur Einbringlichkeit führen können (für viele: VwGH 14.12.2006, 2006/14/0044).

Soweit der Beschwerdeführer vorbringt, dass die laufenden Finanzamtszahlungen unmittelbar vor Konkursöffnung vollständig "befriedigt" worden seien, so ist dem entgegen zu halten, dass dies auf die bereits davor fällig gewesenen haftungsgegenständlichen Abgaben eben nicht zutrifft.

Dass die Quote im Konkursverfahren mit 37,2% relativ hoch ausgefallen ist, ist für die Bewertung des Verschuldens des Beschwerdeführers an der Nichtentrichtung bzw. Nichtabfuhr der durch die Konkursquote nicht gedeckten haftungsgegenständlichen Lohnabgaben ohne Belang. Wäre die Konkursquote niedriger gewesen, so wäre der Beschwerdeführer von der belangten Behörde in umso höherem Ausmaß zur Haftung herangezogen worden.

Zum ergänzenden Vorbringen im Vorlageantragsschriftsatz:

Der Beschwerdeführer wendet gegen seine Heranziehung zur Haftung die lange verstrichene Zeit ein. Dazu ist darauf hinzuweisen, dass die belangte Behörde das der Wahrung des Parteiengehörs dienende Vorhalteverfahren innerhalb eines Jahres nach Abschluss des Konkursverfahrens der Gesellschaft eingeleitet hat und der Haftungsbescheid nach etwa zwei Jahren nach Abschluss des Konkursverfahrens der Gesellschaft ergangen ist, weshalb von der Heranziehung des Beschwerdeführers zur Haftung erst nach langer Zeit nicht die Rede sein kann.

Es war daher zweckmäßig, den Beschwerdeführer (neben der Geldstrafe für sein strafbares Verhalten) auch zur Haftung für die bei der Gesellschaft uneinbringlichen Abgaben, die mit dem von ihm begangenen Finanzvergehen im Zusammenhang stehen, heranzuziehen. Für eine gänzliche oder teilweise Entlastung des Beschwerdeführers sprechende Billigkeitsgründe konnten dagegen nicht erkannt werden.

Die Beschwerde gegen den Haftungsbescheid (§ 11 BAO) war daher als unbegründet abzuweisen.

II. Zur Haftung gemäß § 9 BAO:

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 eingebracht werden können (§ 9 BAO).

Für Abgaben, die der Vertretene als Abfuhrverpflichteter nicht ordnungsgemäß abgeführt hat (zB Lohnsteuer nach § 82 EStG, Kapitalertragsteuer nach § 95 EStG, Steuerabzugsbeträge nach § 99 EStG), haftet der Vertreter in voller Höhe, und zwar auch dann, wenn liquide Mittel zur Abfuhr dieser Abgaben nicht oder nicht in ausreichendem Maß vorhanden waren (für die Lohnsteuer vgl. zB. VwGH 05.04.2011, 2009/16/0106).

Zur Vermeidung eines zur Heranziehung zur Haftung relevanten Verschuldens hätten die anfallenden Abgabenverbindlichkeiten zumindest anteilig entrichtet werden müssen und die Löhne gemäß § 78 Abs. 3 EStG 1988 nur in einem entsprechend geringeren Ausmaß ausgezahlt werden dürfen (VwGH 29.06.1999, 99/14/0040).

Vor diesem rechtlichen Hintergrund ist die Heranziehung des Beschwerdeführers zur Haftung für die Lohnsteuer nicht als rechtswidrig zu erkennen, weil zur Vermeidung eines zur Heranziehung zur Haftung relevanten Verschuldens die Löhne gemäß § 78 Abs. 3 EStG 1988 nur in einem entsprechend geringeren Ausmaß (nämlich um die Beträge der dann anschließend abzuführenden Lohnsteuern) hätten ausgezahlt werden dürfen (VwGH 29.06.1999, 99/14/0040).

Zum Vorbringen im Beschwerdeschriftsatz:

Der Beschwerdeführer wendet ein, der belangten Behörde hätte es auffallen müssen, dass jahrelang keine Lohnabgaben gemeldet worden seien. Mit diesem Vorbringen kann der Beschwerdeführer nichts gewinnen, weil ein allfälliges sich aus § 114 Abs. 1 BAO ergebendes Überwachungsverschulden der Abgabenbehörde das Verschulden des Abgabepflichtigen an der Nichtentrichtung bzw. - wie hier bei der Lohnsteuer - an der Nichtabfuhr von Abgaben nicht mindert.

Der Beschwerdeführer wendet weiters ein, die Nichtentrichtung bzw. die Nichtzahlung der Lohnabgaben sei einerseits darauf zurückzuführen, dass sein früherer Steuerberater erkrankt und dadurch die Betreuung nicht optimal gewesen sei bzw. er andererseits aufgrund der Mehrfachbelastung nicht in der Lage gewesen sei, sich entsprechend darum zu kümmern. Mit diesem Vorbringen kann der Beschwerdeführer sein Verschulden an der Nichtentrichtung bzw. Nichtabfuhr der haftungsgegenständlichen Lohnabgaben nicht schmälern oder gar rechtfertigen, weil er auch bei krankheitsbedingter Untätigkeit seines Steuerberaters zur Erfüllung seiner abgabenrechtlichen Obliegenheiten verpflichtet war. Im Übrigen gesteht der Beschwerdeführer selbst seine Untätigkeit ein, die durch die Behauptung einer Mehrfachbelastung nicht gerechtfertigt werden kann, zumal Mehrfachbelastungen in der Natur einer jeden unternehmerischen Tätigkeit liegen.

Wenn der Beschwerdeführer auf eine mit der belangten Behörde getroffene "interne" Zahlungsvereinbarung verweist, die er bis Konkursöffnung eingehalten habe, so ändert dies nichts an seinem Verschulden an der Nichtabfuhr der haftungsgegenständlichen Lohnsteuern, die letztlich bei der Gesellschaft uneinbringlich geworden sind.

Dem Hinweis auf das Lebensalter und das "nicht nennenswerte Vermögen" ist entgegen zu halten, dass Vermögenslosigkeit bzw. Arbeitslosigkeit des Haftenden an sich in keinem erkennbaren Zusammenhang mit der Geltendmachung der Haftung steht, zumal es eine allfällige derzeitige Uneinbringlichkeit auch nicht ausschließt, dass künftig neu hervorkommendes Vermögen oder künftig erzielte Einkünfte zur Einbringlichkeit führen können (für viele: VwGH 14.12.2006, 2006/14/0044).

Auch die betriebliche Situation bzw. der Umstand, dass der Beschwerdeführer den Betrieb der Gesellschaft mangels eines Käufers für das Unternehmen kurzfristig habe fortführen müssen, ändert nichts am Verschulden des Beschwerdeführers an der Nichtabfuhr der haftungsgegenständlichen Lohnsteuern.

Soweit der Beschwerdeführer vorbringt, dass die laufenden Finanzamtszahlungen unmittelbar vor Konkursöffnung vollständig "befriedigt" worden seien, so ist dem entgegen zu halten, dass dies auf die davor bereits fällig gewesenen haftungsgegenständlichen Lohnsteuern eben nicht zutrifft.

Dass die Quote im Konkursverfahren mit 37,2% relativ hoch ausgefallen ist, ist für die Bewertung des Verschuldens des Beschwerdeführers an der Nichtabfuhr der durch die Konkursquote nicht gedeckten haftungsgegenständlichen Lohnsteuern ohne Belang. Wäre die Konkursquote niedriger gewesen, so wäre der Beschwerdeführer von der belangten Behörde in umso höherem Ausmaß zur Haftung herangezogen worden.

Zum ergänzenden Vorbringen im Vorlageantragsschriftsatz:

Der Beschwerdeführer wendet gegen seine Heranziehung zur Haftung die lange verstrichene Zeit ein. Dazu ist darauf hinzuweisen, dass die belangte Behörde das der Wahrung des Parteiengehörs dienende Vorhalteverfahren innerhalb eines Jahres nach Abschluss des Konkursverfahrens der Gesellschaft eingeleitet hat und der Haftungsbescheid nach etwa zwei Jahren nach Abschluss des Konkursverfahrens der Gesellschaft ergangen ist, weshalb von der Heranziehung des Beschwerdeführers zur Haftung erst nach langer Zeit nicht die Rede sein kann.

Es war daher zweckmäßig, den Beschwerdeführer zur Haftung auch für jene Lohnsteuern, die aufgrund seines pflichtwidrigen Verhaltens (Nichtabfuhr) bei der Gesellschaft uneinbringlich geworden sind, heranzuziehen. Für eine gänzliche oder teilweise Entlastung des Beschwerdeführers sprechende Billigkeitsgründe konnten dagegen nicht erkannt werden.

Die Beschwerde gegen den Haftungsbescheid (§ 9 BAO) war daher auch als unbegründet abzuweisen.

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 des Verwaltungsgerichtshofes nicht vorliegt, war auszusprechen, dass die Revision nicht zulässig ist.

Graz, am 6. Juni 2016