

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Markus Knechtl LL.M. in der Beschwerdesache Bf, Adr, vertreten durch Anzböck & Brait Rechtsanwälte GmbH, Stiegengasse 8, 3430 Tulln, über die Beschwerde vom 16.11.2017 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Hollabrunn Korneuburg Tulln vom 17.10.2016, betreffend Haftungsbescheid zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Der Beschwerdeführer wird im Ausmaß von € 146.442,16 zur Haftung herangezogen.

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

Entscheidungsgründe

Verfahrensablauf / Sachverhaltsdarstellung:

Mit Haftungsbescheid vom 17.10.2016 (richtig: 17.10.2017) wurde der Beschwerdeführer für die aushaftenden Abgabenschuldigkeiten der Firma Primärschuldnerin in der Höhe von € 343.160,04 als Haftungspflichtiger gemäß § 9 iVm §§ 80ff Bundesabgabenordnung in Anspruch genommen. Die Begründung diese Haftungsbescheid lautet:

"Gemäß § 80 Abs. 1 BAO haben die zur Vertretung juristischer Personen Berufenen alle Pflichten zu erfüllen, die den von ihnen Vertretenen obliegen, und insbesondere dafür zu sorgen, dass die Abgaben aus den Mitteln, die sie verwalten, entrichtet werden. Gemäß § 9 Abs. 1 leg. cit. haften die in § 80 Abs. 1 leg. cit. erwähnten Personen neben den durch sie vertretenen Abgabepflichtigen für diese Abgaben insoweit, als die Abgaben infolge schuldhafter Verletzung der ihnen auferlegten Pflichten nicht eingebbracht werden können. Gemäß § 1298 ABGB obliegt dem, der vorgibt, dass er an der Erfüllung seiner gesetzlichen Verpflichtung ohne sein Verschulden verhindert war, der Beweis."

Aus dem Zusammenhang der Bestimmungen ergibt sich, dass der wirksam bestellte Vertreter einer juristischen Person, der die Abgaben der juristischen Person nicht entrichtet hat, für diese Abgaben haftet, wenn sie bei der juristischen Person nicht eingebbracht werden können und er nicht beweist, dass die Abgaben ohne sein

Verschulden nicht entrichtet werden konnten. Die Haftung nach § 9 Abs. 1 BAO ist somit eine reine Ausfallhaftung. Die Uneinbringlichkeit begründet sich darauf, dass über die Firma Primärschuldnerin, am Datum 1 der Konkurs eröffnet wurde (GZ).

Laut Firmenbuch waren Sie seit 02.03.2009 unbestritten handelsrechtlicher Geschäftsführer der Fa. Primärschuldnerin, also einer juristischen Person, und daher gemäß § 18 GmbHG zu deren Vertretung berufen. Sie waren somit auch verpflichtet, die Abgaben aus deren Mitteln zu bezahlen.

Der Vertreter haftet nicht für sämtliche Abgabenschulden des Vertretenen in voller Höhe, sondern – was sich aus dem Wort „insoweit“ in § 9 BAO eindeutig ergibt – nur in dem Umfang, in dem eine Kausalität zwischen der (schuldhafte) Pflichtverletzung des Vertreters und dem Entgang von Abgaben besteht. Reichten somit die liquiden Mittel nicht zur Begleichung sämtlicher Schulden und haftet der Vertreter nur deswegen, weil er die Abgabenforderungen nicht wenigstens anteilig befriedigt und somit 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. 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. Vermag er nachzuweisen, welcher Betrag bei anteilmäßiger Befriedigung der Forderungen an die Abgabenbehörde abzuführen gewesen wäre, so haftet er nur für die Differenz zwischen diesem und der tatsächlich erfolgten Zahlung. Wird dieser Nachweis nicht angetreten, kann dem Vertreter die uneinbringliche Abgabe zur Gänze vorgeschrieben werden (Hinweis E 23.4.1998, 95/15/0145; E 25.1.1999, 97/17/0144; E 20.4.1999, 94/14/0147).

Hinsichtlich der Heranziehung für aushaftende Umsatzsteuer ist folgendes festzuhalten: Gemäß § 21 Abs. 1 UstG 72 hat der Unternehmer spätestens am 15. des Kalendermonat (Voranmeldungszeitraum) zweitfolgenden Kalendermonats eine Voranmeldung bei dem für die Einhebung der Umsatzsteuer zuständigen Finanzamt einzureichen, in der er die für den Voranmeldungszeitraum zu entrichtende Steuer (Vorauszahlung) oder den auf den Voranmeldungszeitraum entfallenden Überschuss unter entsprechender Anwendung des § 20 Abs. 1 und Abs. 2 und des § 16 leg. cit., selbst zu berechnen hat. Der Unternehmer hat eine sich ergebende Vorauszahlung spätestens am Fälligkeitstag zu entrichten. In diesem Zusammenhang ist auf die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu verweisen, wonach es Sache des Geschäftsführers ist, die Gründe darzulegen, die ihn ohne sein Verschulden daran gehindert haben, die ihm obliegende abgabenrechtliche Verpflichtung zu erfüllen, widrigfalls die Abgabenbehörde eine schuldhafte Verletzung im Sinne des § 9 Abs. 1 BAO annehmen darf (vgl. VwGH 18.10.1995, 91/13/0037). Hat der Vertreter schulhaft seine Pflicht verletzt, für die Abgabenentrichtung aus den Mitteln des Vertretenen zu sorgen, so darf die Abgabenbehörde davon ausgehen, dass die Pflichtverletzung für die Uneinbringlichkeit ursächlich war.

Der Vertreter haftet für nicht entrichtete Abgaben des Vertretenen auch dann, wenn die ihm zur Verfügung stehenden Mittel zur Entrichtung aller Verbindlichkeiten des Vertretenen nicht ausreichten, es sei denn, er weist nach, dass er die Abgabenschulden im Verhältnis nicht schlechter behandelt hat als bei anteiliger Verwendung der vorhandenen Mittel für die Begleichung aller Verbindlichkeiten (vgl. VwGH 29.04.2010, 2008/15/0085). Auf dem Vertreter lastet auch die Verpflichtung zur Errechnung einer entsprechenden Quote und des Betrages, der bei anteilmäßiger Befriedigung der Forderungen der Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre (vgl. VwGH 08.11.2011, 2011/16/006; VwGH 21.03.2012, 2012/16/0048).

Hinsichtlich der Heranziehung zur Haftung für ausstehende Lohnsteuer ist festzuhalten, dass gemäß § 78 Abs. 1 EStG 1972 bzw. 1988 der Arbeitgeber die Lohnsteuer des Arbeitnehmers bei jeder Lohnzahlung einzubehalten hat. Es wird in diesem Zusammenhang hervorgehoben, dass der Arbeitgeber gemäß § 78 Abs. 3 leg. cit. für den Fall, dass die ihm zur Verfügung stehenden Mittel zur Zahlung des vollen vereinbarten Arbeitslohnes nicht ausreichen, verpflichtet ist, die Lohnsteuer von dem tatsächlich zur Auszahlung gelangenden, niedrigeren Betrag, zu berechnen, einzubehalten und abzuführen.

Hinsichtlich der Heranziehung für ausstehende Dienstgeberbeiträge und Dienstgeberzuschläge wäre es Ihre Pflicht, für eine zeitgerechte Abfuhr Sorge zu tragen. Die Nichtbeachtung dieser Verpflichtung ist wiederum als schulhaftes Verhalten einzustufen.

Hinsichtlich verhängter Säumiszuschläge und sonstiger Kostenersätze ist auszuführen, dass die Haftung gem. § 9 Abs. 1 BAO grundsätzlich alle Abgaben umfasst, die der Hauptschuldner zu entrichten gehabt hätte. Es besteht dabei keine Einschränkung auf bestimmte Abgaben. Die Haftung besteht auch für Nebenansprüche (Säumniszuschläge, Zinsen,...) und Kosten von Einbringungsmaßnahmen. Da Sie Ihren abgabenrechtlichen Verpflichtungen im angeführten Umfang nicht nachgekommen sind und die Abgaben bei der Firma Primärschuldnerin, uneinbringlich sind, war wie im Spruch zu entscheiden.

Die Geltendmachung der Haftung liegt im Ermessen der Abgabenbehörde, das sich innerhalb der vom Gesetz aufgezeigten Grenzen (§20) zu halten hat. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Dem Gesetzesbegriff „Billigkeit“ ist dabei die Bedeutung „berechtigte Interessen der Partei“, dem Gesetzesbegriff „Zweckmäßigkeit“ die Bedeutung „öffentliches Anliegen an der Einbringung der Abgaben mit allen gesetzlich vorgesehenen Mitteln und Möglichkeiten“ beizumessen. Da der Abgabenausfall auf ein Verschulden des Haftungspflichtigen zurückzuführen ist, ist den Zweckmäßigkeitsgründen gegenüber den (berechtigten) Parteiinteressen der Vorrang einzuräumen.“

Beigelegt war die im Haftungsbescheid erwähnte Aufgliederung der Abgabenarten, Zeiträume und Höhe der Abgaben mit der händisch angeführten Haftungssumme von € 343.160,04.

Aussetzung der Einbringung/Konkurs		
AA	Zeitraum	Betrag
U	07/14	-6.776,48
U	09/14	-8.961,96
U	10/14	-9.805,80
U	11/14	-593,01
U	01/15	-436,79
U	03/15	-8.686,50
U	04/15	-7.631,26
U	05/15	-5.349,43
U	06/15	-11.584,02
U	07/15	-1.554,41
U	08/15	-20.699,89
U	10/15	-12.906,04
U	11/15	-6.333,65
U	02/16	-2.358,10
U	03/16	-6.767,55
U	04/16	-9.982,77
U	05/16	-6.678,10
U	06/16	-8.383,28
U	07/16	-5.412,18
L	2013	-3.316,77
L	2014	-48.168,39
L	2015	-720,00
L	01/15	-3.444,42
L	02/15	-3.674,57
L	03/15	-3.576,35
L	04/15	-3.438,87
L	05/15	-3.742,07
L	06/15	-4.504,15
L	07/15	-7.230,11
L	08/15	-3.946,71
L	09/15	-4.700,83
L	10/15	-4.903,65
L	02/16	-3.339,69
L	03/16	-3.279,85
L	04/16	-3.029,54
L	05/16	-3.106,65
L	06/16	-3.703,90
KA	01-12/07	-845,76
KA	01-12/08	-25.432,76
KA	01-12/09	-6.238,62
19		-15.000,00
K	2014	-1,00
K	10-12/14	-1.062,00
K	01-03/15	-437,00
K	04-06/15	-437,00
K	07-09/15	-437,00
K	10-12/15	-439,00
K	01-03/16	-437,00
K	04-06/16	-437,00
K	07-09/16	-437,00
KU	07-09/14	-79,85

AA	Zeitraum	Betrag
KU	10-12/14	-67,93
KU	04-06/15	-80,31
KU	07-09/15	-79,79
KU	01-03/16	-55,55
KU	04-06/16	-38,25
DB	2013	-863,29
DB	2014	-13.964,81
DB	2015	-64,80
DB	01/15	-934,16
DB	02/15	-1.001,26
DB	03/15	-986,57
DB	04/15	-961,43
DB	05/15	-1.014,46
DB	06/15	-2.002,04
DB	07/15	-1.503,54
DB	08/15	-993,24
DB	09/15	-1.167,07
DB	10/15	-1.154,47
DB	02/16	-920,53
DB	03/16	-984,81
DB	04/16	-920,79
DB	05/16	-966,78
DB	06/16	-1.079,82
DB	2013	-76,74
DZ	2014	-1.241,31
DZ	2015	-5,75
DZ	01/15	-83,04
DZ	02/15	-89,00
DZ	03/15	-87,70
DZ	04/15	-85,46
DZ	05/15	-90,17
DZ	06/15	-177,96
DZ	07/15	-133,65
DZ	08/15	-88,29
DZ	09/15	-103,74
DZ	10/15	-102,62
DZ	02/16	-81,82
DZ	03/16	-87,54
DZ	04/16	-81,85
DZ	05/16	-85,94
DZ	06/16	-167,09
Z	2011	-97,59
Z	2012	-75,79
Z	08/14	-85,43
Z	09/14	-716,96
Z	10/14	-784,46
Z	11/14	-54,67
Z	03/15	-694,92
Z	05/15	-427,95
Z	06/15	-926,72
Z	07/15	-77,72
Z	09/15	-56,62
Z	11/15	-506,69
Z	12/15	-291,44
EZ	2016	-2.988,85
EG	2015	-200,00

AA	Zeitraum	Betrag
BAL	2015	-1,30
ST	2014	-600,34
ST	2015	-1.388,53
ST	2016	-1.521,59
SZA	2013	-66,34
SZA	2014	-2.138,80
SZA	2015	-1.307,76
SZA	2016	-1.249,30
SZA	2014	-308,10
SZB	2015	-664,54
SZB	2016	-143,57
SZB	2015	-10.144,65
ZSA	2015	-358,19
SZC	2014	-508,04
SZC	2015	

Summe ~~-368.390,96~~

343.160,04

Gegen diesen Haftungsbescheid erhaben der Beschwerdeführer durch seinen rechtsfreundlichen Vertreter eine Beschwerde, die am 16.11.2017 bei der belangten Behörde einlangte. Darin wird zunächst angeführt, dass das Bescheiddatum falsch sei und richtigerweise 17.10.2017 lauten muss. Die Begründung lautet auszugsweise wie folgt:

"[...]

Der Beschwerdeführer war vormals einzelvertretungsbefugter Geschäftsführer der Primärschuldnerin. Über das Vermögen dieser Gesellschaft wurde über Eigenantrag derselbigen mittels Beschlusses des Landesgerichts Ort1 vom Datum1 zu GZ GZ das Sanierungsverfahren ohne Eigenverwaltung eröffnet, das in weiterer Folge jedoch nach Nichterlang der Quote nach Annahme des Sanierungsplanes mit den hiefür erforderlichen Mehrheiten in ein bislang noch nicht abgeschlossenes Konkursverfahren gemündet hat. Ohne dass der Einschreiter und Beschwerdeführer eigenen Angaben zufolge vorab zur Wahrung des rechtlichen Gehörs aufgefordert wurde, sich zum Haftungsvorhalt des Finanzamtes zu äußern, wonach nach Ansicht des Finanzamtes eine Haftung gem. § 9 iVm § 90 BAO gegeben sei, wurde der hiermit angefochtene Haftungsbescheid erlassen, der hiermit fristgerecht bekämpft wird.

Jedenfalls gibt der Beschwerdeführer explizit an, dass ihm eine derartige Aufforderung zur Wahrung des rechtlichen Gehörs niemals zugestellt worden ist. Mit dem angefochtenen Bescheid spricht die Erstbehörde jedenfalls die Haftung des Beschwerdeführers über einen Betrag von nicht weniger als € 334.160,04 laut gesonderter Aufgliederung aus, wobei es sich gemäß der beiliegenden Aufstellung im Wesentlichen um Umsatzsteuern, Lohnsteuern, Körperschaftssteuern, Zinsen und Dienstgeberzuschläge handelt. Im Ergebnis handelt es sich um die gesamte vom Finanzamt angemeldete Forderung (siehe ON 52 und ON 53 des Anmeldungsverzeichnisses).

6. Zur Rechtswidrigkeit des Inhaltes:

Die belangte Behörde hat den gegenständlichen Bescheid auf die Bestimmungen § 9 Abs. 1 iVm § 80 Abs. 1 BAO gestützt, wonach die zur Vertretung juristischer Personen Berufenen insbesondere dafür zu sorgen haben, dass die Abgaben aus den Mitteln, die sie verwalten, entrichtet werden und demzufolge die in § 80 Abs. 1 leg. c BAO erwähnten Personen insoweit haften, als die Abgaben infolge schuldhafter Verletzung der ihnen auferlegten Pflichten nicht eingebbracht werden können. Vorauszuschicken ist demnach, dass die Haftungsbestimmung des § 9 Abs. 1 BAO lediglich dann greift, als die Beitragsschulden bei der Gesellschaft selbst uneinbringlich sind, darüber hinaus jedoch - eine schuldhafte und rechtswidrige Verletzung der abgabenrechtlichen Pflichten durch den Geschäftsführer vorliegt;

- sowie die Uneinbringlichkeit der Abgaben auf eine schuldhafte Pflichtenverletzung des Geschäftsführers zurückzuführen ist, sohin ein entsprechender Kausalzusammenhang festgestellt werden kann.

Grundsätzlich geht die Judikatur konsequenterweise davon aus, dass das Fehlen ausreichender Mittel zur Abgabenentrichtung eine für die Uneinbringlichkeit kausale schuldhafte Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten ausschließen kann (siehe dazu

Stoll, BAO - Kommentar 1, 121 ff). In diesem Falle hat der Geschäftsführer im Sinne der Beachtung des Gleichbehandlungsgrundsatzes die ihm zur Verfügung Mittel anteilig zur Begleichung aller fälligen Verbindlichkeiten einschließlich der Abgabenschulden zu verwenden (siehe dazu RIZ, BAO-Kommentar § 9 RZ 7).

Von der belangten Behörde wird nun vorgebracht, dass eben genau dieser Beweis des Gleichbehandlungsgrundsatzes dem Einschreiter nicht gelungen sei. Tatsächlich wurde dem Beschwerdeführer im Sinne der obigen Ausführungen mangels Wahrung des rechtlichen Gehörs durch Übermittlung eines Haftungsvorhaltes nicht einmal die Möglichkeit geben, seiner diesbezüglichen Beweispflicht nachzukommen, sodass es dem Beschwerdeführer bislang nicht einmal möglich war, den diesbezüglichen Entlastungsbeweis anzutreten.

Dementsprechend wird der Beschwerdeführer nunmehr im Rechtsmittelverfahren über seine steuerliche Vertretung all jene Unterlagen ausfolgen, aus denen sich ergibt, dass er den von der Judikatur herangezogenen Kriterien Rechnung getragen hat und weder eine Ungleichbehandlung der Abgabenverbindlichkeiten gegenüber anderen Verbindlichkeiten vorliegt, noch einbehaltene Lohnsteuern nicht abgeführt wurden, sondern Dienstnehmeransprüche sowie darauf bezughabenden Lohnsteuern kongruent behandelt wurden. Demgegenüber Tatsache ist jedoch, dass die Erstbehörde die Haftung vollkommen undifferenziert ausspricht und zugrunde liegt und sich trotz Kenntnis des Insolvenzaktes nicht einmal der Mühe unterzieht, etwa aufgrund der vorhandenen Forderungsanmeldungen der Dienstnehmer zu prüfen, ob diesen Grundsätzen Rechnung getragen wurde. Auch insoweit wird der Beschwerdeführer, dessen gesamte private Existenz mit der gegenständlichen völlig unkritischen Haftung bedroht und möglicherweise vernichtet wird, auch insoweit die entsprechenden Urkunden im Rechtsmittelverfahren vorliegen, insbesondere die bezughabenden Forderungsanmeldungen der Dienstnehmer.

In der Sache selbst ist im Übrigen unbestritten, dass der Einschreiter handelsrechtlicher Geschäftsführer der Primärschuldnerin gewesen ist, über deren Vermögen zu GZ GZ des Landesgerichts Ort1 vom Datum1 eröffnet wurde. Insoweit wird nochmals auf die bereits im Eigenantrag der Schuldnerin geltend gemachten Ursachen für den Eintritt der Zahlungsunfähigkeit eingegangen, die auf massiven wirtschaftlichen Einbrüche zufolge der Wirtschaftskrise in den Jahren 2010 bis 2012 und damit einhergehenden Auftragseinbrüchen, in massiven Forderungsausfällen, vor allem aber auch auf Vorschreibungen aus einer Betriebsprüfung, zurückreichend auf die Jahre 2006/2007, zurückzuführen ist, deren Ergebnisse erst unmittelbar vor Insolvenzeröffnung schlagend geworden sind.

Alleine was diese Betriebsprüfung ergibt, wird sich die Frage stellen, ob derartige Ergebnisse dem Geschäftsführer überhaupt anzulasten sind, wenn schon einer solchen Prüfung ein fast zehnjähriges Verfahren zugrunde liegt, demzufolge die Fälligkeit aber erst unmittelbar vor Insolvenzeröffnung eingetreten ist und gerade ein solcherart in Rechtskraft erwachsener Bescheid überhaupt erst Ursache für die Illiquidität und die damit einhergehende Zahlungsunfähigkeit des Unternehmens ist.

Es wird demzufolge im Rechtsmittelverfahren die Beischaffung des bezughabenden Betriebsprüfungsaktes zum Beweis dafür beantragt, dass erst die Rechtskraft dieses Bescheides unter anderem zur Zahlungsunfähigkeit geführt hat; dies zu einem Zeitpunkt, wo keine Verbindlichkeiten mehr bedient wurden, sodass alleine in Ansehung der damit einhergehenden Vorschreibung mangels Ungleichbehandlung die relevierte Haftung nicht greift.

Beweis:

- beizuschaffender Konkursakt GZ GZ des Landesgerichts Ort1;
- beizuschaffender Betriebsprüfungsakt.

In der Sache selbst:

Der Geschäftsführer haftet für nicht entrichtete Abgaben in gewissen Fällen auch dann, wenn die zur Verfügung stehenden Mittel zur Entrichtung aller Schulden nicht ausreichen, es sei denn er weist nach, dass diese Mittel anteilig für die Begleichung aller Schulden verwendet wurden. Widrigenfalls haftet der Geschäftsführer für die aushaftenden Abgabenschuldigkeiten zur Gänze (Vgl. VwGH 27.09.2000, 95/14/0056). Er ist jedoch dann gegenüber dem Finanzamt haftungsfrei, wenn er nachweist, dass er die Abgabenschulden gegenüber den anderen Verbindlichkeiten nicht schlechter behandelt hat. Gerade eine derartige Ungleichbehandlung liegt nicht vor, vielmehr hat der Beschwerdeführer Gläubiger nur insoweit - dies teilweise auch aliquot - befriedigt, als er über entsprechende Mittel verfügt hat. Der Beschwerdeführer wird im Rechtsmittelverfahren, nachdem er bislang dazu keine Möglichkeit hatte, entsprechende Urkunden vorliegen. Weiters ist die Aufstellung der Abgabenschuldigkeiten im Haftungsbescheid keineswegs nachvollziehbar, zumal hier Abgaben teilweise „durchgestrichen“ werden, wobei es sich dabei scheinbar aber nur um solche Abgaben handelt, deren Fälligkeit nach Insolvenzeröffnung eingetreten ist.

Hinsichtlich der übrigen Abgaben wird weder bei den Dienstnehmerverbindlichkeiten noch bei anderen Verbindlichkeiten nach den maßgeblichen Kriterien der Ungleichbehandlung differenziert. Säumniszuschläge sind in diesem Zusammenhang nicht gleichzusetzen mit aushaftenden Abgabenschuldigkeiten, für welche ein Geschäftsführer, welcher schulhaft seine Pflichten verletzt, gesetzlich zu haften hat. Demnach kann der Einschreiter jedenfalls nicht für Säumniszuschläge, welche der ursprünglichen Gemeinschuldnerin auferlegt wurden, haftbar gemacht werden.

Fest steht laut ständiger Judikatur, dass es sich bei der Haftung gem. § 9 Abs. 1 BAO um eine reine Ausfallhaftung handelt. Voraussetzung ist die objektive Uneinbringlichkeit der betreffenden Abgaben zum Zeitpunkt der Inanspruchnahme des ursprünglich Haftenden. Uneinbringlichkeit liegt vor, wenn Vollstreckungsmaßnahmen erfolglos waren oder voraussichtlich erfolglos wären. Insoweit ist jedoch auszuführen, dass die Erstbehörde nicht einmal die Beendigung des Insolvenzverfahrens abgewartet hat, sohin nicht einmal absehbar ist, welche Quote zur Ausschüttung kommt, sodass aufgrund der Rechtsnatur als Ausfallhaftung eine solche hinsichtlich der Quotenansprüche nicht greift.

Was im Übrigen die Gleichbehandlung betrifft, hatte die Gesellschaft zu keinem der hier relevierten Zeitpunkte präsente Mittel, um sämtliche Gläubiger zu bedienen. Vielmehr hat der Geschäftsführer streng darauf geachtet, dass sämtliche Lieferanten gleichbehandelt werden und wurden die Zahlungen immer nur aliquot an sämtliche Gläubiger geleistet, ja ganz im Gegenteil, wurde das Finanzamt zum Teil aufgrund des ständig ausgeübten Drucks teilweise bevorzugt. Dieser Umstand ergibt sich bereits aus den einzelnen Forderungsanmeldungen, die die Gläubiger im Insolvenzverfahren erstattet haben, die dem Beschwerdeführer aber naturgemäß nicht vorliegen, zumal sich diese Forderungsanmeldungen nur beim Insolvenzgericht selbst sowie beim Masseverwalter (als Gleichschrift) befinden.

Aus diesen Forderungsanmeldungen sowie der dort beinhalteten Beschreibung des jeweiligen Sachverhaltes sowie der Anspruchsgrundlagen ergeben sich genau die Fälligkeit sowie die Forderungshöhe. Hätte sich das Finanzamt der Mühe unterzogen, diese Forderungsanmeldungen einzusehen, hätte sich die Behauptung des Beschwerdeführers verifiziert, dass er sämtliche Gläubiger gleichbehandelt hat. Insoweit sich der Haftungsbescheid auf eine angebliche Ungleichbehandlung, geschweige denn gar auf eine Schlechterstellung des Finanzamtes, stützt, fehlt es dem angefochtenen Bescheid an jedweden konkreten Ausführungen über eine derartige Ungleichbehandlung. Der Bescheid erfließt sich vielmehr in vollkommen abstrakten Pauschalargumenten, die jedwede Grundlage für ein faires Verfahren vermissen lassen.

Aus den besagten Gründen ergibt sich demzufolge keine wie immer geartete Ungleichbehandlung in Ansehung der Umsatzsteuer. Völlig anders zu behandeln ist dem gegenüber die Lohnsteuer: Zum Zeitpunkt der Antragsstellung auf Eröffnung eines Sanierungsverfahrens waren 9 Dienstnehmer bei der Schuldnerin beschäftigt. Die ausstehenden Gehälter der Dienstnehmer wurden durch die IEF Service GmbH im Sanierungsverfahren angemeldet und durch den Masseverwalter anerkannt. Der Geschäftsführer haftet allerdings nur dann für die richtige Abfuhr der Lohnsteuer, wenn er Löhne in voller Höhe ausbezahlt, obwohl die Mittel der Gesellschaft zur Bezahlung der Lohnsteuer nicht ausreichen (VwGH 23.04.2008, 2004/13/0143). Tatsächlich hat jedoch die Schuldnerin, nämlich insoweit die Dienstnehmer noch lohnbefriedigt wurden, auch die darauf beruhenden Steuern und Beiträge abgeführt, sodass insoweit keine Haftung des ehemaligen Geschäftsführers greift. Insoweit hat es die Erstbehörde aber nicht einmal der Mühe wert gefunden, aufgrund der vorliegenden Forderungsanmeldungen der Dienstnehmer einen Vergleich dahingehend anzustellen, welche Dienstnehmerforderungen bereits lohnbefriedigt wurden und darauf angeblich keine Lohnabgaben abgeführt worden sein sollen. Aus dem gegenständlichen Bescheid ist nämlich nicht ersichtlich, auf welche Lohnsteuern welcher Dienstnehmer sich der Bescheid tatsächlich bezieht.

Faktum ist, dass die Dienstnehmer auch im gegenständlichen Zeitraum schon nicht mehr lohnbefriedigt wurden, sodass auch insoweit kein Haftungspotenzial besteht. Hinzu kommt, dass dann, wenn, wie im gegenständlichen Fall, mehrere Abgabenschuldigkeiten

zusammengerechnet und im Haftungsbescheid in einer Summe ausgewiesen werden, nicht dem Bestimmtheitsgebot der Norm Rechnung getragen wird. Gerade bei der Lohnsteuer wäre zwischen den einzelnen Dienstnehmern und dem jeweiligen Gehaltsbestandteil zu differenzieren gewesen. Für den Beschwerdeführer ist der angefochtene Bescheid demzufolge dermaßen unkonkret, dass die Zusammensetzung nicht ermittelt werden kann.

Hinzu kommt aber auch, dass durch die eingebrachten Stundungsansuchen der Fälligkeitszeitpunkt der jeweiligen Abgaben, nicht zuletzt durch die Bewilligung derartiger Anträge, nach hinten verschoben wurde. Soweit demzufolge eine Fälligkeit für die Gesellschaft noch nicht gegeben war, geht auch eine Haftung des organschaftlichen Vertreters ins Leere. Zusammengefasst ist festzuhalten, dass die belangte Behörde bei richtiger rechtlicher Beurteilung von der Erlassung eines Haftungsbescheides Abstand hätte nehmen müssen.

7. Mangelhaftigkeit des Verfahrens:

Im Sinne der obigen Ausführungen ist das erstinstanzliche Verfahren aber insoweit mangelhaft geblieben, als dem Einschreiter nicht einmal das rechtliche Gehör gewährt wurde, indem diesem die Möglichkeit einer Stellungnahme durch einen Haftungsvorhalt, wie dies in analogen Fällen üblich ist, ermöglicht wurde. Hätte man dem Beschwerdeführer das rechtliche Gehör gewahrt - möglicherweise liegt hier eine unwirksame Zustellung vor - wäre es dem Beschwerdeführer möglich gewesen, zu beweisen, dass keine Ungleichbehandlungen im Sinne der obigen Ausführungen sowie unter Berücksichtigung der oben bezeichneten Judikatur gegeben ist, sodass das Finanzamt von einem Haftungsbescheid hätte Abstand nehmen können.

Im Übrigen zieht sich die Behörde im gegenständlichen Bescheid jedoch bloß auf eine Reihe von standardisierten Pauschalargumenten zurück, denen kein konkretes Substrat zu entnehmen ist. Im Sinne der obigen Ausführungen hätte es zur Frage der Verletzung des Gleichbehandlungsgebotes bereits ausgereicht, die Forderungsanmeldungen vom Insolvenzgericht oder vom Masseverwalter beizuschaffen. Ein entsprechender Vergleich hätte gezeigt, dass im verfahrensrelevanten Zeitraum keine Gläubiger benachteiligt oder bevorzugt wurden. Auf die obigen Ausführungen darf verwiesen werden. Noch drastischer stellt sich die Verletzung von Verfahrensrechten in Ansehung der Lohnsteuern dar. Während für den Beschwerdeführer aus dem vorliegenden Haftungsbescheid etwa nicht ersichtlich ist, auf welche Dienstnehmer und welche Lohnsteuern sich der Haftungsbescheid bezieht, wäre durch einen bloßen Vergleich der Forderungsanmeldungen durch die Dienstnehmer beziehungsweise der der Republik vorliegenden Forderungsaufstellungen beim IEF nach den Bestimmungen des IESG ersichtlich und nachvollziehbar gewesen, welche Lohnsteuern auf welche Dienstnehmer entfallen, respektive dass, soweit Dienstnehmer lohnbefriedigt wurden, auch die darauf bezughabenden Lohnsteuern abgeführt wurden. Damit hätte sich aber auch ergeben, dass kein Haftungspotenzial hinsichtlich der Lohnsteuer besteht.

Bei mangelfreier Durchführung des Verfahrens hatte das Finanzamt demzufolge vom Haftungsbescheid Abstand nehmen müssen. Auch ist der Haftungsbescheid insoweit vollkommen unnachvollziehbar, als sich daraus nicht ergibt, welcher Teil der Steuern exakt nicht bezahlt wurde. Es fehlt eine entsprechende Konkretisierung, die den Beschwerdeführer eine Überprüfung bzw. detailliertere Anfechtung möglich gemacht hätte. Der Einschreiter beantragt demzufolge die Beischaffung sämtlicher Forderungsanmeldungen im gegenständlichen Insolvenzverfahren zum Beweis dafür, dass weder eine Ungleichbehandlung der einzelnen Gläubiger vorliegt, noch eine Ungleichbehandlung zwischen bezahlten Dienstnehmerforderungen und überwiesenen Lohnsteuern gegeben ist.

8. Ermessen gemäß § 20 BAO:

Nachdem im Übrigen nach Lehre und Judikatur die Heranziehung zur Haftung in das Ermessen der Abgabenbehörde gestellt wird, 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, beantragt der Beschwerdeführer weiters, von dieser Ermessensausübung insoweit Gebrauch zu machen, als tatsächlich überhaupt ein haftungsbegründender Tatbestand verbleiben soll. Dabei möge vor allem die existenzielle Gefährdung des Beschwerdeführers, der im Übrigen ohnehin vollkommen vermögenslos ist, aber auch dessen eigener Schaden, der diesem durch die Insolvenz aufgrund übernommener Bankenverbindlichkeiten etc. entstanden ist, berücksichtigt werden. Aus all diesen Gründen sowie aufgrund der Vermögenslosigkeit möge die Haftung des Beschwerdeführers gegen Null reduziert werden. [...]"

Beschwerdevorentscheidung

In der Beschwerdevorentscheidung vom 2.5.2018, welche die belangte Behörde direkt dem Beschwerdeführer zugestellt hatte, wurde der Beschwerde teilweise Folge gegeben und die Haftung auf € 260.963,75 herabgesetzt. Im Wesentlichen wurden die im bekämpften Haftungsbescheid angeführten Beträge um 20 % reduziert; die im Haftungsbescheid mit der Abgabenart "19" bezeichnete Forderung in Höhe von € 15.000,00 wurde zur Gänze gestrichen. Die verwendeten Kürzel wurden erläutert. Die Begründung der Beschwerdevorentscheidung lautet wie folgt:

"Verletzung des Rechts auf Parteiengehör:

Entgegen Ihrer Behauptung erfolgte vor Erlassung des angefochtenen Haftungsbescheides sehr wohl ein Vorhalteverfahren (Haftungsvorhalt vom 26.01.2017) und wurde dem Beschwerdeführer somit die Möglichkeit geboten, darzutun, aus welchen Gründen ihm die Erfüllung abgabenrechtlichen Pflichten unmöglich gewesen sei. Dessen ungeachtet wird seitens der Abgabenbehörde davon abgesehen, auf die Ihrerseits vermutete unwirksame Zustellung und den Einwand der Mangelhaftigkeit des angefochtenen Bescheides in Hinblick auf § 115 Abs. 2 BAO näher einzugehen, zumal

Verletzungen des Rechts auf Parteiengehör im Beschwerdeverfahren sanierbar sind (vgl. VwGH 19.03.1998, 96/15/005; 15.03.2001, 98/16/0205-0207; 18.09.2002, 99/17/0261; 19.03.2008, 2008/15/0002). Mängel des abgabenbehördlichen Haftungsverfahrens können jedenfalls nachträglich behoben werden, wobei dem Haftungsbescheid - und auch der Beschwerdevorentscheidung (vgl. VwGH 23.03.2010, 2009/13/0094) die Wirkung eines Vorhalts zukommt (BFG 20.05.2014, RV/2100120/2014).

Ursachen der Zahlungsunfähigkeit der Gesellschaft:

Ob neben den massiven wirtschaftlichen Einbrüchen zufolge der Wirtschaftskrise (2010-2012) und den damit einhergehenden Auftragseinbrüchen sowie Forderungsausfällen auch Vorschreibungen aus einer Betriebsprüfung ursächlich für die Zahlungsunfähigkeit sind, ist für die Haftungsinanspruchnahme unbedeutlich, zumal dem Beschwerdeführer an der Zahlungsunfähigkeit der Gesellschaft kein Verschulden vorgeworfen wurde und dieser Umstand für die Haftung nach § 9 BAO keine Relevanz hat (VwGH 20.9.1996, 94/17/0420; 22.2.2008, 2007/17/0124). Es ist daher nicht Aufgabe der Abgabenbehörde auf die Gründe der Zahlungsunfähigkeit einzugehen (UFSG 20.11.2013, RV/0308-G/13). Im Übrigen ist auf die Dauer des Betriebsprüfungsverfahrens im Rahmen der Haftungsinanspruchnahme nicht Bedacht zu nehmen, da die Fälligkeit der Vorschreibungen in jenen Zeitraum vor Insolvenzeröffnung fällt, in dem Sie unbestritten handelsrechtlicher Geschäftsführer der Gesellschaft und somit auch verpflichtet waren, die Abgaben aus deren Mitteln zu bezahlen. Außerdem erstreckt sich die Haftung grundsätzlich auch auf noch offene Abgaben des Vorgängers, weil die Pflicht zur Entrichtung von Abgabenschulden erst mit deren Abstattung endet (vgl. VwGH 22.04.2015, 2013/16/0208).

Feststellung der Uneinbringlichkeit der Abgabenschuldigkeiten; Höhe der voraussichtlichen Quote im Konkursverfahren:

Wie von Ihnen richtig ausgeführt, liegt Uneinbringlichkeit vor, wenn Vollstreckungsmaßnahmen erfolglos waren oder voraussichtlich erfolglos wären (vgl. zB VwGH 26.05.2004, 99/14/0218). Zwar ergibt sich aus der Konkursöffnung allein noch nicht zwingend die Uneinbringlichkeit, diese ist im Insolvenzverfahren erst dann anzunehmen, wenn feststeht, dass die Abgabenforderung nicht befriedigt werden kann (vgl. zB VwGH 27.04.2000, 98/15/0129), jedoch mündete im gegenständlichen Fall das Sanierungsverfahren, in dem eine Quote von 20% festgesetzt wurde, nur wegen Nichterlang dieser Quote in ein (derzeit noch nicht abgeschlossenes) Konkursverfahren. Aus Sicht der Abgabenbehörde ist es nicht notwendig und ist diese auch nicht verpflichtet, das Ende des Konkursverfahrens abzuwarten (vgl. zB VwGH 31.03.2004, 2003/13/0153), zumal aufgrund des bisherigen Verfahrens keinesfalls mit einer höheren Quote als 20%, sondern vielmehr mit einer geringeren, zu rechnen ist. Der Rechtsnatur der Ausfallhaftung zufolge, sind Sie durch die nunmehr im Rahmen des Beschwerdeverfahrens angenommene voraussichtliche Quote von 20% jedenfalls nicht beschwert, zumal diese Quote sehr großzügig geschätzt wurde.

Haftung für Säumniszuschläge:

Sachlich umfasst die Haftung grundsätzlich alle Abgaben, die der Hauptschuldner zu entrichten gehabt hatte. Es besteht keine Einschränkung auf bestimmte Abgaben. Gemäß § 7 Abs. 2 BAO erstreckt sich die persönliche Haftung daher auch auf Nebenansprüche iSd. § 3 Abs. 1 und 2 BAO. Säumniszuschläge zählen gemäß § 3 Abs. 2 lit. d BAO zu den Nebengebühren (vgl. UFSW 18.07.2003, RV/3742-W/02). Auch hinsichtlich dieser Abgaben erweist sich sohin die Haftungsinanspruchnahme als gesetzeskonform.

Nachvollziehbarkeit bzw. Zusammensetzung der betreffenden aushaftenden Abgabeschuldigkeiten:

Dem im Beschwerdeschreiben geäußerten Vorwurf, die Aufstellung der Abgabeschuldigkeiten sei keineswegs nachvollziehbar, ist zu entgegnen, dass die Beilage des angefochtenen Haftungsbescheides eine detaillierte Auflistung der Abgabeschuldigkeiten, gegliedert nach Abgabenart, Zeitraum und Betrag, enthält. Wie von Ihnen richtig ins Treffen geführt, wurden diejenigen Abgaben, deren Fälligkeit in den Zeitraum nach Insolvenzeröffnung fällt, der Haftungsinanspruchnahme nicht zugrunde gelegt. Betreffend Ihre Unsicherheit, welcher Teil der Abgabenzahlungen durch die GmbH geleistet oder nicht geleistet wurde, wird darauf hingewiesen, dass der Haftungsbescheid die (nach der Gebarung des Finanzamtes) rückständigen Abgaben ausweist, es jedoch einem Haftungspflichtigen während des gesamten Haftungsverfahrens (einschließlich des Rechtsmittelverfahrens) offen steht, in das Abgabenkonto der Primärschuldnerin Einsicht zu nehmen, um Kenntnis davon zu erlangen, wann konkret welche (Abgaben-)Zahlungen durch die Primärschuldnerin geleistet worden sind bzw. welcher Teil der Abgaben nicht bezahlt wurde. Meinungsverschiedenheiten zwischen dem Haftenden und der Abgabenbehörde über die Gebarung auf dem Abgabenkonto wären diesfalls nicht im Haftungsverfahren, sondern in einem über Antrag auszulösenden Verfahren zur Erlassung eines Abrechnungsbescheides gemäß § 216 BAO auszutragen (vgl. VwGH 24.02.2010, 2007/13/0093; BFG 20.05.2014, RV/2100120/2014).

Fälligkeitszeitpunkt:

Es wird darauf hingewiesen, dass im Falle eines (bewilligten) Stundungsansuchens gemäß § 212 Abs. 1 BAO lediglich der Zeitpunkt der Entrichtung, nicht jedoch der Fälligkeitszeitpunkt der Abgaben hinausgeschoben wird. Ihrer Argumentation, dass die Abgabeschuldigkeiten der Gesellschaft noch nicht fällig seien und daher die Haftung des organ-schaftlichen Vertreters nicht greife, kann nicht gefolgt werden.

Gleichbehandlung:

Wenn der Beschwerdeführer vermeint, dem angefochtenen Bescheid fehle es an jedweden konkreten Ausführungen betreffend Ungleichbehandlung der Gläubiger, zumal sich die Abgabenbehörde auf abstrakte Pauschalargumente stütze, so ist dem Folgendes zu entgegnen:

Die bloße Behauptung sämtliche Lieferanten gleich behandelt und die Zahlungen immer nur insoweit - teilweise auch aliquot - an sämtliche Gläubiger geleistet zu haben, als entsprechende finanzielle Mittel zur Verfügung standen, zumal zu keinem der hier relevanten Zeitpunkte präsente Mittel vorhanden gewesen seien, um sämtliche Gläubiger

zu bedienen, reicht nicht aus um den organschaftlichen Vertreter zu exkulpieren, vielmehr hat dieser aufgrund der qualifizierten Behauptungs- und Nachweispflicht den Nachweis der Gläubigergleichbehandlung zu erbringen (vgl. VwGH 22.09.1999, 96/15/0049). Zu dem Vorwurf, das Finanzamt habe es verabsäumt sich mit den Forderungsanmeldungen (im Rahmen des Insolvenzverfahrens), die die Gläubigergleichbehandlung untermauern, auseinanderzusetzen, äußert sich die Abgabenbehörde dahingehend, dass aus dem Anmeldungsverzeichnis nicht die Einnahmensituation mangels rechnerischer Berücksichtigung der Geldzuflüsse und -abflüsse auf das Bankkonto der Gesellschaft entnommen werden kann, sodass die Beurteilung der Gleichbehandlung des Abgabengläubigers mangels vollständiger Darstellung der Liquiditätssituation nicht vorgenommen werden konnte. In die rechnerische Darstellung des Nachweises (Verhältnisrechnung) ist nämlich - bezogen auf die jeweiligen Fälligkeitszeitpunkte - die gesamte Einnahmensituation (vgl. VwGH 25.04.2002, 99/15/0253) sowie die gesamte Liquiditätssituation (vgl. VwGH 24.02.2011, 2009/16/0108) einzubeziehen.

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. Auf diesem, nicht aber auf der Behörde, lastet auch die Verpflichtung zur Errechnung einer entsprechenden Quote. Vermag der Vertreter nachzuweisen, welcher Betrag bei anteilmäßiger Befriedigung der Forderungen an die Abgabenbehörde abzuführen gewesen wäre, so haftet er nur für die Differenz zwischen diesem und der tatsächlich erfolgten Zahlung.

Wird dieser Nachweis nicht angetreten, kann dem Vertreter die uneinbringliche Abgabe zur Gänze vorgeschrieben werden (vgl. VwGH 28.05.2008, 2006/15/0322). Vor diesem rechtlichen Hintergrund war es im gegenständlichen Fall am Beschwerdeführer gelegen, den Nachweis zu erbringen, welcher konkrete Abgabenbetrag auch bei einer gleichmäßigen Befriedigung der Gläubiger uneinbringlich geworden wäre. Vom Finanzamt wurde dem Beschwerdeführer die Notwendigkeit der Beweisführung für eine anteilige Gläubigerbefriedigung spätestens im angefochtenen Haftungsbescheid zur Kenntnis gebracht. Die Abgabenbehörde sieht sich nicht dazu veranlasst, von der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes bezüglich des zwingenden Erfordernisses der Errechnung einer entsprechenden Quote und des Betrages, der bei anteilmäßiger Befriedigung der Forderungen der Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre, abzurücken, zumal die Nachweiserbringung den Beschwerdeführer trifft.

Haftungsanspruchnahme betreffend Lohnsteuer:

Der Beschwerdeführer moniert, die Primärschuldnerin habe, insoweit die Dienstnehmer noch lohnbefriedigt wurden, auch die darauf beruhenden Steuern und Beiträge abgeführt, sodass insoweit keine Haftung des ehemaligen Geschäftsführers greife. Die Erstbehörde habe es aber nicht einmal der Mühe wert gefunden, aufgrund der vorliegenden Forderungsanmeldungen der Dienstnehmer einen Vergleich dahingehend anzustellen, welche Dienstnehmerforderungen bereits lohnbefriedigt, jedoch keine entsprechenden

Lohnabgaben abgeführt worden seien. Im Übrigen sei dem angefochtenen Bescheid nicht zu entnehmen, auf welche Lohnsteuern welcher Dienstnehmer sich der Bescheid beziehe, zumal gerade bei der Lohnsteuer zwischen den einzelnen Dienstnehmern und dem jeweiligen Gehaltsbestandteil zu differenzieren sei. Diesem Vorbringen ist entgegen zu halten, dass die dem gegenständlichen Haftungsbescheid zugrundeliegenden Selbstbemessungsabgaben von der Gesellschaft bzw. durch deren Steuerberater selbst berechnet und der Abgabenbehörde in dieser Höhe gemeldet, jedoch nicht entrichtet wurden. Nun liegt es in der Natur einer vom Dienstgeber selbst zu berechnenden, von den ausbezahlten Löhnen einzubehaltenden und an das Finanzamt abzuführenden Lohnsteuer, dass der Abgabenbehörde nur die Höhe der geschuldeten Beträge, nicht jedoch die Höhe der monatlichen Bemessungsgrundlage je Dienstnehmer gemeldet wird. Diese hatte der Beschwerdeführer durch eine Einsichtnahme in die Lohnkonten jederzeit ersehen können. Dem gegenständlichen Haftungsbescheid liegt keine bescheidmäßige Festsetzung, sondern eine Selbstberechnung der haftungsgegenständlichen Beträge an Lohnsteuern zugrunde und es wurde vom Beschwerdeführer weder bestritten, dass die zugrundeliegenden Löhne ausbezahlt wurden, noch eingewendet, dass deren Berechnung durch die Primärschuldnerin bzw. deren Steuerberater unrichtig erfolgt wäre. Der diesbezügliche Einwand des Beschwerdeführers geht daher ins Leere (vgl. BFG 16.01.2015, RV/7105030/2014).

Datum des Haftungsbescheides:

Ordnungshalber wird darauf hingewiesen, dass seitens der Abgabenbehörde der Haftungsbescheid irrtümlicherweise mit einer falschen Jahreszahl datiert wurde (2016 anstatt 2017). Auf diesen Umstand wurde im Rahmen des Beschwerdeschreibens seitens der beschwerdeführenden Partei richtigerweise hingewiesen; das Rechtsmittel wurde fristgerecht eingebracht, zumal das Datum kein wesentlicher Bestandteil eines Bescheides ist und für den Eintritt der Rechtswirkungen keine Bedeutung hat.

Ermessensübung:

Nach Lehre und Rechtsprechung ist die Heranziehung zur Haftung in das Ermessen der Abgabenbehörde gestellt, wobei die Ermessensentscheidung iSd. § 20 BAO innerhalb der Gesetz gezogenen Grenzen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen ist. Dem Gesetzesbegriff „Billigkeit“ ist dabei die Bedeutung „berechtigte Interessen der Partei“, dem Gesetzesbegriff „Zweckmäßigkeit“ die Bedeutung „öffentliches Anliegen an der Einbringung der Abgaben“ beizumessen. Aus dem auf die Hereinbringung der Abgabenschuld beim Haftenden gerichteten Besicherungszweck der Haftungsnorm folgt, dass die Geltendmachung der Haftung in der Regel ermessenskonform ist, die betreffenden Abgaben beim Primärschuldner uneinbringlich sind (vgl. VwGH 25.06.1990, 89/15/0067). Im gegenständlichen Fall sind die haftungsrelevanten Abgaben bei der Primärschuldnerin uneinbringlich. Dem Einwand des Beschwerdeführers, seine Existenz sei für den Fall, dass die geltend gemachte Haftung schlagend wird, aufgrund seiner Vermögenslosigkeit gefährdet, steht das hohe Einkommen der vergangenen Jahre

gegenüber. Aufgrund der noch zu erwartenden künftigen Erwerbstätigkeit wird der Beschwerdeführer durchaus in der Lage sein, zumindest einen Teil der aushaftenden Verbindlichkeiten abzustatten. Aus den genannten Gründen ist bei Ausübung des freien Ermessens dem öffentlichen Interesse der Einbringung der Abgaben gegenüber dem Interesse des Beschwerdeführers, nicht bzw. nur zum Teil zur Haftung herangezogen zu werden, der Vorzug zu geben. [...]"

Vorlageantrag

Mit Vorlageantrag vom 18.5.2018 beantragte der Beschwerdeführer die Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht und führte ergänzend aus, dass die Beschwerdevorentscheidung direkt an den Beschwerdeführer und nicht an seinen rechtsfreundlichen Vertreter übermittelt wurde.

Mit Schriftsatz vom 5.6.2018, bei der belannten Behörde eingelangt am 6.7.2018, wurde eine Berechnung zum Nachweis, dass keine Ungleichbehandlung der Gläubiger, sondern sogar eine Besserstellung des Finanzamtes gegeben wäre, vorgelegt.

Vorlagebericht

Im Anschluss daran wurden die Beschwerdeakten dem Bundesfinanzgericht vorgelegt und vom Finanzamt als belanter Behörde im Vorlagebericht angeführt, dass auch die nach Einbringung des Vorlageantrages eingebrachte Verhältnisrechnung nicht den Anforderungen eines Gläubigergleichbehandlungsnachweises entspricht. Hinsichtlich des Zustellmangels geht die belannte Behörde einerseits von einer Heilung aus und ist andererseits der Ansicht, dass mit der Direktzustellung des Haftungsbescheides eine umgehende Verständigung des ehemaligen Geschäftsführers von der Heranziehung zur Haftung iSd § 103 Abs 1 BAO erfolgt ist.

Anforderung des Insolvenzaktes

Mit einem Schreiben vom 7.8.2018 wurde das Landesgericht Ort1 als Insolvenzgericht im Insolvenzverfahren der Primärschuldnerin vom Bundesfinanzgericht ersucht,

- eine Kopie des Insolvenzaktes zu übermitteln,
- bekannt zu geben, wie lange das Insolvenzverfahren noch dauern wird und
- bekannt zu geben, wie hoch die Konkursquote (höchstens) ausfallen wird.

Diesem Ersuchen ist das Insolvenzgericht insofern nachgekommen, als es dem Insolvenzverwalter aufgetragen hat, die Fragen zu beantworten. In der Beantwortung vom 14.8.2018 gab der Insolvenzverwalter bekannt, dass keine Konkursquote ausgeschüttet wird, sondern allenfalls eine Quote betreffend die Masseforderungen. Eine Kopie des Konkursaktes hat das Insolvenzgericht übermittelt.

Beschluss vom 16.8.2018

Mit Beschluss vom 16.8.2018 wurden beiden Verfahrensparteien das Schreiben des Masseverwalters sowie ein Auszug aus dem Abstimmungsverzeichnis vom 10.10.2016 mit den im Insolvenzverfahren der Primärschuldnerin angemeldeten Lohn-/ Gehaltsforderungen der Arbeitnehmer zur Kenntnisnahme und Möglichkeit einer allfälligen Stellungnahme bzw. zur Beantwortung weiterer Fragen übermittelt.

Dem Beschwerdeführer wurde mit demselben Beschluss aufgetragen, bekannt zu geben

a) wann und ob die Beschwerdevorentscheidung vom 2.5.2018 dem rechtsfreundlichen Vertreter als Zustellbevollmächtigten tatsächlich zugekommen iSd § 9 Abs 3 ZuStG ist;

b) wie hoch die (Differenz)Quote bezogen auf die jeweiligen Fälligkeitsstichtage der Abgaben ist;

c) ob die dem Finanzamt Hollabrunn Korneuburg Tulln gemeldeten Beträge für die lohnabhängigen Abgaben (Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag, Dienstgeberzuschlag), insbesondere für den Zeitraum Jänner - Oktober 2015 und Februar bis Mai 2016 korrekt sind;

d) ob Unterlagen, die auf Seite 6 der Beschwerde angeführt sind, bereits vorgelegt wurden und falls ja, um welche Unterlagen es sich handelt. Falls diese angekündigten Unterlagen noch nicht vorgelegt wurden, wurde dem Beschwerdeführer aufgetragen, die Unterlagen vorzulegen.

Der belangten Behörde wurde mit demselben Beschluss aufgetragen, bekannt zu geben,

a) wann und wie der Beschwerdeführer über folgende bescheidmäßig festgesetzte Abgaben in Kenntnis gesetzt wurde :

- Lohnsteuer 2013 € 3.316,77
- Lohnsteuer 2014 € 48.168,39
- Lohnsteuer 2015 € 720,00
- Dienstgeberbeitrag 2013 € 863,29
- Dienstgeberbeitrag 2014 € 13.964,81
- Dienstgeberbeitrag 2015 € 64,80
- Dienstgeberzuschlag 2013 € 76,74
- Dienstgeberzuschlag 2014 € 1.241,31
- Dienstgeberzuschlag 2015 € 5,75
- Zuschlag Selbstanzeige 2015 € 10.144,65
- diverse Säumniszuschläge 2013-2016
- Kapitalertragsteuer 01-12/2007 € 845,76
- Kapitalertragsteuer 01-12/2008 € 25.432,76
- Kapitalertragsteuer 01-12/2009 € 6.238,62
- Körperschaftsteuer 2014 € 1,00
- Festsetzung von Umsatzsteuer 07/2014 € 12.042,32
- Festsetzung von Umsatzsteuer 08/2015 € 20.699,89

b) worin nach Ansicht der belangten Behörde die schuldhafte Pflichtverletzung hinsichtlich der haftungsgegenständlichen Kapitalertragsteuern 2007-2008 und Jänner 2009

besteht, zumal der Beschwerdeführer erst (wieder) am 2.3.2009 als Geschäftsführer im Firmenbuch eingetragen ist.

Die belangte Behörde hat zu diesen Fragen mit Schreiben vom 17.9.2018, beim Bundesfinanzgericht eingelangt am 20.9.2018, wie folgt Stellung genommen:

"Bezüglich der unter Punkt II. a) genannten, bescheidmäßigt festgesetzten Abgaben wird seitens des Finanzamtes mitgeteilt, dass diese dem Beschwerdeführer spätestens im Rahmen des Haftungsverfahrens zur Kenntnis gebracht wurden, zumal die betreffenden Bescheide als Beilagen zum Haftungsbescheid vom 17.10.2017 dem Haftungspflichtigen zugestellt wurden (Zustellnachweis wurde dem Vorlagebericht angefügt). Es wird darauf hingewiesen, dass das Finanzamt Grundlagenbescheide standardmäßig dem Haftungsbescheid beilegt.

Zu Punkt II. b) äußert sich das Finanzamt wie folgt:

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hat sich der Geschäftsführer bei Übernahme seiner Funktion auch darüber zu unterrichten, ob und in welchem Ausmaß die von ihm nunmehr vertretene GmbH bisher ihren steuerlichen Verpflichtungen nachgekommen ist, weil die Pflicht der GmbH zur Abgabenentrichtung erst mit deren Abstattung endet. Die GmbH bleibt verpflichtet, Abgabenschuldigkeiten, mit deren Abfuhr oder Einzahlung sie in Rückstand geraten ist, zu erfüllen, und zur Erfüllung dieser Verpflichtung ist der Geschäftsführer der GmbH verhalten (vgl. etwa VwGH 24.1.2013, 2012/16/0100).

Wenn der Beschwerdeführer unter Beachtung der Sorgfaltspflichten eines ordnungsgemäßen Geschäftsführers bei Übernahme seiner Geschäftsführerfunktion die Erfüllung der steuerlichen Verpflichtungen durch den Vorgesäftsführer durch Einsichtnahme in die Bücher und Aufzeichnungen überprüft hätte, hätte er die Vernachlässigung steuerlicher Verpflichtungen durch den Vorgesäftsführer, nämlich die Nichtabfuhr von aus verdeckten Gewinnausschüttungen resultierender Kapitalertragsteuer, erkennen müssen (vgl. UFSW vom 19.01.2007, RV/2219-W/05).

Im Übrigen fiel die bescheidmäßige Vorschreibung (Außenprüfung September 2011) und die daraus resultierende Zahlungsfrist der betreffenden Abgaben in den Zeitraum der Geschäftsführung des Beschwerdeführers, schon alleine deshalb traf diesen eine Zahlungsverpflichtung (vgl. BFG vom 04.03.2014, RV/7101161/2013).

Das malversive steuerliche Verhalten des Beschwerdeführers ergibt sich zum einen aus der Unterlassung die Versäumnisse des Vorgesäftsführers nachzuholen und zum anderen aus der Nichterfüllung der eigenen steuerlichen Verpflichtungen als gesetzlicher Vertreter der Primärschuldnerin (fehlende Entrichtung der verfahrensgegenständlichen Kapitalertragsteuer unter Hinweis auf die Zahlungsfrist während der Geschäftsführertätigkeit)."

Der Beschwerdeführer gab mit Eingabe seines Vertreters vom 12.9.2018, eingelangt beim Bundesfinanzgericht am 17.9.2018, bekannt, dass

"a. die Beschwerdevorentscheidung der Rechtsvertreterin des Beschwerdeführers durch die Erstbehörde direkt trotz ausgewiesenen Vollmachtverhältnisses überhaupt nicht zugestellt wurde, der Beschwerdeführer aber selbst die Beschwerdevorentscheidung am 09.05.2018 an seine Rechtsvertretung weitergeleitet hat, die dann wiederum fristgerecht den Vorlageantrag am 18.05.2018 bei der Erstbehörde eingebracht hat. Der Vorlageantrag wurde demzufolge jedenfalls fristgerecht gestellt;

b. die Rechtsvertreterin des Beschwerdeführers mittels des beiliegenden Schriftsatzes, eingelangt bei der Erstbehörde am 06.06.2018, eine durch die steuerliche Vertretung durchgeführte Berechnung vorgelegt hat, aus der sich ergibt, dass kein haftungsbegründendes Verhalten des Beschwerdeführers gegeben ist, gleichzeitig aber auch angefragt hat, ob die Belege und Urkunden vorgelegt werden sollen.

Bei der vorgelegten Berechnung handelt es sich um eine Gesamtbetrachtung über den betroffenen Zeitraum, sollte das Bundesfinanzgericht die Vorlage einer Berechnung bezogen auf Fälligkeitstage wünschen, wäre ein zusätzlicher Zeitaufwand erforderlich, weshalb in diesem Falle um Bekanntgabe ersucht wird, ob eine solche Berechnung gewünscht wird und diesfalls um Erstreckung der Frist zur Vorlage der Berechnung bis zum 31.10.2018 beantragt wird. Binnen gleicher Frist wird dann die in. I. lit. c offene Frage beantwortet werden. Um Bekanntgabe bzw. gegebenenfalls um entsprechende Fristerstreckung wird höflich ersucht."

Am 19.9.2018 richtete das Bundesfinanzgericht folgendes Schreiben an den Beschwerdeführer:

"Bezugnehmend auf Ihre Teilanwort zum Beschluss vom 16.8.2018 und dem darin erwähnten Wunsch nach einer Benachrichtigung werden folgende Auszüge aus der Rechtsprechung zur Frage einer Haftung - insbesondere in Höhe des Quotenschadens - mitgeteilt:

- Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hat der Vertreter darzutun, aus welchen Gründen ihm die Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten unmöglich war, widrigenfalls angenommen wird, dass die Pflichtverletzung schuldhaft war.*
- Eine Haftung in der Höhe des Quotenschadens setzt den Nachweis voraus, 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.*
- Kommt der Geschäftsführer der Aufforderung zu einer Präzisierung und Konkretisierung seines Vorbringens nicht nach und erbringt er nicht den ihm obliegenden Nachweis, welcher Betrag bei anteilmäßiger Befriedigung an die Abgabenbehörde abzuführen gewesen wäre, haftet er dann für die in Rede stehenden Abgabenschulden zur Gänze (VwGH 23.6.2009, 2007/13/0014).*

Zusammenfassend handelt es sich dabei im Wesentlichen um jene Nachweise, die auf Seite 6 der Beschwerde angekündigt sind, wobei auf die jeweiligen

Fälligkeitszeitpunkte der Abgaben abzustellen ist - soweit diese Abgaben unter den Gleichbehandlungsgrundsatz fallen."

Am 3.12.2018 langte eine mit 29.11.2018 datierte Eingabe des Beschwerdeführers samt Berechnungsblättern beim Bundesfinanzgericht ein. Zusätzlich enthielt die Eingabe folgendes Vorbringen:

"In umseits rubrizierter Rechtssache legt der Einschreiter hiemit durch seine ausgewiesene Rechtsvertreterin zwei, durch seine steuerliche Vertreterin erstellte, Berechnungsblätter im Sinne der vom Bundesfinanzgericht und der von der Judikatur geforderten Kriterien vor. Aus diesen beiden Tabellen unter der Bezeichnung „Aufstellung“ und „Prämissen“ ergibt sich die Berechnung des Haftungspotentials durch die steuerliche Vertretung wie folgt: ohne Lohnsteuer EUR 23.011,97 mit Lohnsteuer EUR 109.510,07.

Auch unter Berücksichtigung dieses möglichen Haftungsvolumens beantragt der Beschwerdeführer jedoch nach wie vor, vom Ermessen gemäß § 20 BAO Gebrauch zu machen, zumal es sich auch dabei um einen von ihm kaum bzw. nur schwer zu erbringenden Haftungsbeitrag handelt. Um Kenntnisnahme wird ersucht."

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Sachverhalt

Der Beschwerdeführer war von Dezember 2004 bis März 2005 und ist seit 2.3.2009 selbständig vertretungsbefugter Geschäftsführer der Primärschuldnerin.

Abgabenforderungen der Primärschuldnerin wurden nicht entrichtet.

Im Jahr 2011 schloss das Finanzamt Hollabrunn Korneuburg Tulln eine Außenprüfung bei der Primärschuldnerin ab, die insbesondere zur Kapitalertragsteuernachforderungen wegen verdeckter Ausschüttungen an den Beschwerdeführer führte. Die dagegen erhobene Beschwerde wurde mit Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 19.5.2016, RV/7103378/2011 rechtskräftig abgewiesen.

Mit Beschluss des Landesgerichtes Ort1 vom Datum1 wurde über das Vermögen der Primärschuldnerin das Sanierungsverfahren ohne Eigenverwaltung eröffnet. Mit Beschluss des Landesgerichtes Ort1 vom Datum2 erfolgte die Änderung der Bezeichnung von Sanierungs- auf Konkursverfahren nachdem der erforderliche Betrag nicht erlegt wurde. Wesentlicher Inhalt des Sanierungsplanes, der nicht eingehalten wurde, war, dass die Insolvenzgläubiger 20 % ihrer Forderungen erhalten sollten, wobei 7% binnen 14 Tagen ab rechtskräftiger Bestätigung des Sanierungsplanes zu bezahlen gewesen wären. Diese Summe wäre - einschließlich der zur Bezahlung der offenen Masseforderungen erforderlichen Beträge bis einschließlich Datum3 bei sonstiger Versagung der Bestätigung beim Insolvenzverwalter zu erlegen gewesen. Mit Beschluss des Insolvenzgerichts vom

Datum2 wurde dem angenommenen Sanierungsplan die Bestätigung versagt, weil der erforderliche Betrag nicht erlegt wurde.

Mit Beschluss des Insolvenzgerichts vom Datum4 wurde die Schließung des Unternehmens angeordnet. Mit Beschluss vom Datum5 gab das Insolvenzgericht bekannt, dass die Konkursgläubiger keine Quote erhalten. Mit Beschluss des Insolvenzgerichts vom Datum6 wurde der Konkurs nach Verteilung an die Massegläubiger aufgehoben.

Die Uneinbringlichkeit der Haftungsschuldigkeiten bei der Primärschuldnerin steht somit fest.

Die Abgaben waren zu folgenden Terminen fällig:

Abgabenart	Zeitraum	Haftungs- betrag	Abgaben- schuld	Fälligkeitstag
U (Umsatzsteuer)	07/14	6.776,48	12.042,32	15.09.2014
U	09/14	8.961,96	8.961,96	17.11.2014
U	10/14	9.805,80	9.805,80	15.12.2014
U	11/14	593,01	683,40	15.01.2015
U	01/15	436,79	436,79	16.03.2015
U	03/15	8.686,50	8.686,50	15.05.2015
U	04/15	7.631,26	8.023,23	15.06.2015
U	05/15	5.349,43	5.349,43	15.07.2015
U	06/15	11.584,02	11.584,02	17.08.2015
U	07/15	1.554,41	1.554,41	15.09.2015
U	08/15	20.699,89	20.699,89	15.10.2015
U	10/15	12.906,04	12.906,04	15.12.2015
U	11/15	6.333,65	6.333,65	15.01.2016
U	02/16	2.358,10	2.358,10	15.04.2016
U	03/16	6.767,55	6.767,55	17.05.2016
U	04/16	9.982,77	9.982,77	15.06.2016
L (Lohnsteuer)	2013	3.316,77	3.316,77	15.01.2014
L	2014	48.168,39	48.168,39	15.01.2015
L	2015	720,00	720,00	15.01.2016
L	01/15	3.444,42	3.444,42	16.02.2015
L	02/15	3.674,57	3.674,57	16.03.2015
L	03/15	3.576,35	3.576,35	15.04.2015

L	04/15	3.438,87	3.438,87	15.05.2015
L	05/15	3.742,07	3.742,07	15.06.2015
L	06/15	4.504,15	4.504,15	15.07.2015
L	07/15	7.230,11	7.230,11	17.08.2015
L	08/15	3.946,71	3.946,71	15.09.2015
L	09/15	4.700,83	4.700,83	15.10.2015
L	10/15	4.903,65	4.903,65	16.11.2015
L	02/16	3.339,69	3.339,69	15.03.2016
L	03/16	3.279,85	3.279,85	15.04.2016
L	04/16	3.029,54	3.029,54	17.05.2016
L	05/16	3.106,65	3.106,65	15.06.2016
KA (KEST)	01-12/2007	845,76	845,76	
KA	01-12/2008	25.432,76	25.432,76	
KA	01-12/2009	6.238,62	6.238,62	
K (Körperschaftsteuer)	2014	1,00	1,00	07.10.2016
K	10-12/2014	1.062,00	1.062,00	17.11.2014
K	01-03/15	437,00	437,00	16.02.2015
K	04-06/15	437,00	437,00	15.05.2015
K	07-09/15	437,00	437,00	17.08.2015
K	10-12/15	439,00	439,00	16.11.2015
K	01-03/16	437,00	437,00	15.02.2016
KU (Kammerumlage)	07-09/2014	79,85	79,85	17.11.2014
KU	10-12/2014	67,93	67,93	16.02.2015
KU	04-06/2015	80,31	80,31	17.08.2015
KU	07-09/2015	79,79	79,79	16.11.2015
KU	01-03/2016	55,55	55,55	17.05.2016
DB	2013	863,29	863,29	15.01.2014
(Dienstgeberbeitrag)				
DB	2014	13.964,81	13.964,81	15.01.2015
DB	2015	64,80	64,80	15.01.2016
DB	01/2015	934,16	934,16	16.02.2015
DB	02/2015	1.001,26	1.001,26	16.03.2015

DB	03/2015	986,57	986,57	15.04.2015
DB	04/2015	961,43	961,43	15.05.2015
DB	05/2015	1.014,46	1.014,46	15.06.2015
DB	06/2015	2.002,04	2.002,04	15.07.2015
DB	07/2015	1.503,54	1.503,54	17.08.2015
DB	08/2015	993,24	993,24	15.09.2015
DB	09/2015	1.167,07	1.167,07	15.10.2015
DB	10/2015	1.154,47	1.154,47	16.11.2015
DB	02/2016	920,53	920,53	15.03.2016
DB	03/2016	984,81	984,81	15.04.2016
DB	04/2016	920,79	920,79	17.05.2016
DB	05/2016	966,78	966,78	15.06.2016
DZ	2013	76,74	76,74	15.01.2014
(Dienstgeberzuschlag)				
DZ	2014	1.241,31	1.241,31	15.01.2015
DZ	2015	5,75	5,75	15.01.2016
DZ	01/15	83,04	83,04	16.02.2015
DZ	02/15	89,00	89,00	16.03.2015
DZ	03/15	87,70	87,70	15.04.2015
DZ	04/15	85,46	85,46	15.05.2015
DZ	05/15	90,17	90,17	15.06.2015
DZ	06/15	177,96	177,96	15.07.2015
DZ	07/15	133,65	133,65	17.08.2015
DZ	08/15	88,29	88,29	15.09.2015
DZ	09/15	103,74	103,74	15.10.2015
DZ	10/15	102,62	102,62	16.11.2015
DZ	02/16	81,82	81,82	15.03.2016
DZ	03/16	87,54	87,54	15.04.2016
DZ	04/16	81,85	81,85	17.05.2016
DZ	05/16	85,94	85,94	15.06.2016
Z	2011	97,59	97,59	24.11.2014
(Verspätungszuschlag)				

Z	2012	75,79	75,79	24.11.2014
Z	08/14	85,43	85,43	13.04.2015
Z	09/14	716,96	716,96	13.04.2015
Z	10/14	784,46	784,46	13.04.2015
Z	11/14	54,67	54,67	13.04.2015
Z	03/15	694,92	694,92	19.11.2015
Z	05/15	427,95	427,95	19.11.2015
Z	06/15	926,72	926,72	19.11.2015
Z	07/15	77,72	77,72	19.11.2015
Z	09/15	56,62	56,62	22.01.2016
Z	11/15	506,69	506,69	11.04.2016
Z	12/15	291,44	291,44	23.05.2016
EZ	2016	2.988,85	2.988,85	08.07.2016
(Aussetzungszinsen)				
EG (Pfändungsgebühr)	2015	200,00	200,00	
BAL	2015	1,30	1,30	
(Barauslagenersatz)				
ST (Stundungszinsen)	2014	600,34	600,34	17.12.2014
ST	2015	1.388,53	1.388,53	16.11.2015
ST	2016	1.521,59	1.521,59	16.03.2016
SZA (1.	2013	66,34	66,34	03.12.2015
Säumniszuschlag)				
SZA	2014	2.138,80	2.138,80	
SZA	2015	1.307,76	1.307,76	
SZA	2016	1.249,30	1.249,30	
SZB (2.	2014	308,10	308,10	
Säumniszuschlag)				
SZB	2015	664,54	664,54	
SZB	2016	143,57	143,57	
ZSA (Zuschlag	2015	10.144,65	10.144,65	
Selbstanzeige)				
SZC (3.	2014	358,19	358,19	
Säumniszuschlag)				

SZC	2015	508,04	508,04
		326.174,34	331.922,54

Folgende Abgaben waren erst nach der Eröffnung des Insolvenzverfahrens fällig:

Abgabenart	Zeitraum	Haftungs- betrag	Abgaben- schuld	Fälligkeitstag
K	2014	1,00	1,00	07.10.2016 (Körperschaftsteuer)

Folgende Abgaben wurden im Haftungsbescheid zusammengefasst, bestehen jedoch aus mehreren Teilbeträgen, die zu unterschiedlichen Zeiten fällig wurden (sofern die Fälligkeit nach der Eröffnung des Insolvenzverfahrens (Datum1) lag, wurden sie kursiv hervorgehoben):

Abgabenart	Zeitraum	Haftungs- betrag	Abgaben- schuld	Fälligkeitstag
EG (Pfändungsgebühr)	2015		100,00	02.02.2015
			100,00	21.04.2015
		200,00	200,00	
BAL (Barauslagenersatz)	2015		0,62	02.02.2015
			0,68	21.04.2015
		1,30	1,30	
SZA (1. Säumniszuschlag)	2014		217,94	17.11.14
			73,92	17.11.14
			80,27	17.11.14
			260,00	17.11.14
			167,94	17.12.14
			179,24	16.04.15
			196,12	16.04.15
			963,37	03.12.15
		2.138,60	2.138,80	

SZA (1. Säumniszuschlag)	2015	68,89	16.12.2015
		73,49	16.12.2015
		71,53	16.12.2015
		173,73	16.12.2015
		68,78	16.12.2015
		106,99	16.12.2015
		90,08	16.12.2015
		231,68	16.12.2015
		144,60	16.12.2015
		78,93	16.12.2015
		98,07	18.01.2016
		100,99	18.01.2016
		1.307,76	1.307,76

SZA (1. Säumniszuschlag)	2016	71,11	16.03.2016
		126,67	18.04.2016
		59,22	18.04.2016
		160,46	18.04.2016
		74,84	18.04.2016
		94,02	18.04.2016
		66,79	18.05.2016
		72,86	17.06.2016
		65,60	17.06.2016
		135,35	18.07.2016
		60,59	18.08.2016
		62,13	18.08.2016
		199,66	18.08.2016
		1.249,30	1.249,30

SZB (2. Säumniszuschlag)	2014	120,42	16.04.2015
		89,62	18.05.2015
		98,06	18.05.2015
		308,10	308,10

SZB (2. Säumniszuschlag)	2015	86,86	16.03.2016
		53,49	16.03.2016
		115,84	16.03.2016
		72,30	16.03.2016
		129,06	18.05.2016
		50,49	18.05.2016
		156,50	17.06.2016
		664,54	664,54

SZB (2. Säumniszuschlag)	2016	63,34	17.06.2016
		80,23	18.07.2016
		143,57	143,57

SZC (3. Säumniszuschlag)	2014	50,09	16.04.2015
		120,42	16.03.2016
		89,62	16.03.2016
		98,06	16.03.2016
		358,19	

SZC (3. Säumniszuschlag)	2015	86,86	17.06.2016
		53,49	17.06.2016
		115,84	17.06.2016
		72,30	17.06.2016
		129,06	18.08.2016
		50,49	18.08.2016
		508,04	508,04

Zu den Fälligkeitstagen der Abgaben waren nicht ausreichend liquide Mittel vorhanden, um alle Verbindlichkeiten (Abgabenverbindlichkeiten und sonstige fällige Schulden) zu bezahlen.

Am 20.10.2015 überreichte die steuerliche Vertreterin der Primärschuldnerin anlässlich des Beginns einer GPLA-Prüfung eine Selbstanzeige. Daraufhin wurde am 27.10.2015 am Abgabenkonto der Primärschuldnerin der Zuschlag zur Selbstanzeige gem. § 29 Abs 6 FinStrG verbucht. Mit Erkenntnis des Spruchsenates beim Finanzamt Wien 1/23 als Organ des Finanzamtes Hollabrunn Korneuburg Tulln als Finanzstrafbehörde wurde die Primärschuldnerin zu einer Geldstrafe unter anderem wegen der Finanzordnungswidrigkeit gem. § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG betreffend lohnabhängiger Abgaben (Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag, Dienstgeberzuschlag) für 2013 und 2014 verurteilt. Der Zuschlag zur Selbstanzeige in Höhe von € 10.144,65 verblieb am Abgabenkonto.

Nachfolgende Arbeitnehmer der Primärschuldnerin haben im Insolvenzverfahren für den Monat Mai 2016 Lohn-/Gehaltsforderungen angemeldet, die vom Masseverwalter auch anerkannt wurden. Daraus ergibt sich ein verminderter Betrag an lohnabhängigen Abgaben für Mai 2016:

Name	Bruttolohn	Lohnsteuer	DB (4,5 %)	DZ (0,4 %)
DN1	2.182,10	211,81	98,19	8,73
DN2	1.611,14	158,31	72,50	6,44
Dn3	2.124,60	201,84	95,61	8,50
DN4	1.839,29	180,72	82,77	7,36
DN5	1.967,27	193,30	88,53	7,87
	945,98	437,60	38,90	
L / DB / DZ (5/2016)	bisher	3.742,07	1.014,46	90,17
	Reduktion	- 945,98	- 437,60	- 38,90

Sowohl der Haftungsbescheid als auch die Beschwerdevorentscheidung sind an den Beschwerdeführer adressiert und wurden ihm auch direkt zugestellt. Am 9.5.2018 ist die Beschwerdevorentscheidung dem Zustellbevollmächtigten tatsächlich zugekommen.

Beweiswürdigung

Auf Grund der Angaben im Vorlageantrag, dass die Beschwerdevorentscheidung trotz ausgewiesenen Vollmachtsverhältnisses nicht an den Vertreter, sondern direkt an den Beschwerdeführer zugestellt wurde, trug das Bundesfinanzgericht dem Beschwerdeführer mit Beschluss vom 16.8.2018 auf, bekannt zu geben, "wann und ob die Beschwerdevorentscheidung dem rechtsfreundlichen Vertreter als Zustellbevollmächtigten tatsächlich zugekommen iSd § 9 Abs 3 ZustG ist". In der Bekanntgabe vom 12.9.2018 wurde diese Frage dahingehend beantwortet, dass der Beschwerdeführer die Beschwerdevorentscheidung am 9.5.2018 selbst an seinen Vertreter weitergeleitet hat.

Die Feststellungen zur Außenprüfung und dem daran anschließenden Rechtsmittelverfahren, das mit einem Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts beendet wurde, ergeben sich einerseits aus den Angaben des Beschwerdeführers, aus einer Einsichtnahme in den Bericht über die Außenprüfung und andererseits aus dem Verfahrensablauf und den Feststellungen im Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 19.05.2016, RV/7103378/2011.

Die Sachverhaltsfeststellungen zum Insolvenzverfahren beruhen einerseits auf Eintragungen im Firmenbuchauszug der Primärschuldnerin sowie in der Insolvenzdatei zum Insolvenzverfahren GZ und andererseits auf den Angaben des Beschwerdeführers und dem vorgelegten Verwaltungsakt.

Zu Beginn einer gemeinsamen Prüfung von lohnabhängigen Abgaben (GPLA) wurde dem Prüfer am 20.10.2015 eine Selbstanzeige vom 13.10.2015, die an das Finanzamt Tulln als Finanzstrafbehörde I. Instanz gerichtet ist, übergeben. Diese Selbstanzeige der Primärschuldnerin betrifft lohnabhängige Abgaben der Jahre 2013 und 2014 im Gesamtausmaß von € 67.631,31. Am 27.10.2015 wurde am Abgabenkonto der Primärschuldnerin ein Zuschlag zur Selbstanzeige (gem. § 29 Abs 6 FinStrG) in Höhe von 10.144,65 verbucht, der in der dem Haftungsbescheid beiliegenden Aufstellung und auch in der Beschwerdevorentscheidung enthalten ist. Die Verbuchung ist am Abgabenkonto ersichtlich. Die Feststellungen zum Finanzstrafverfahren der Primärschuldnerin gründen sich auf eine Einsichtnahme in den elektronisch geführten Finanzstrafakt der belannten Behörde.

Aus dem - auf Antrag des Beschwerdeführers - beigeschafften Insolvenzakt des Landesgerichts Ort1 geht hervor, dass die von der belannten Behörde angemeldete Forderung in Höhe von € 354.095,49 mit Schreiben vom 22.9.2016 vom Masseverwalter

nachträglich anerkannt wurde, wobei als Begründung angeführt wurde, dass die Anerkennung nach Überprüfung und Rücksprache mit der steuerlichen Vertreterin der Primärschuldnerin erfolgte; dabei handelt es sich um dieselbe steuerliche Vertreterin, die auch die Selbstanzeige vom 13.10.2015 verfasst hatte. Im Übrigen ergibt sich die Höhe der nicht entrichteten Abgaben aus den von der belangten Behörde angefertigten Rückstandsausweisen, die auch Teil des Insolvenzaktes des Landesgerichts Ort1 sind.

Aus dem Abgabekonto der Primärschuldnerin ist ersichtlich, dass - entgegen den Angaben des Beschwerdeführers - für jene lohnabhängigen Abgaben, für die er von der belangten Behörde zur Haftung herangezogen wurde, keine Entrichtung erfolgte. Es wurde lediglich die Bekanntgabe der Selbstberechnung durchgeführt. Diese Buchungen sind daran zu erkennen, dass in einem Verbuchungsvorgang das Abgabekonto der Primärschuldnerin in Höhe der selbst berechneten lohnabhängigen Abgaben belastet wurde und gleichzeitig eine "Entrichtung" in Höhe von "-0,00" erfolgte. Sofern die bekanntgegebenen lohnabhängigen Abgaben tatsächlich bezahlt wurden (zB für den Zeitraum 01/2016 mit gebuchter Überweisung samt Verrechnungsweisung vom 23.2.2016) erfolgte durch die belangte Behörde keine Haftungsinanspruchnahme. Für die in den Feststellungen genannten Dienstnehmer der Primärschuldnerin findet sich im Insolvenzakt eine Beschreibung der Höhe der angemeldeten Forderungen. Aus dieser Beschreibung ist ersichtlich, dass das Entgelt für den Monat Mai 2016 als Insolvenzforderung angemeldet wurde. Darüber hinaus ist die darauf entfallende Lohnsteuer aus dieser Beschreibung ersichtlich. Obwohl die durch das Bundesfinanzgericht im Beschluss vom 16.8.2018 aufgeworfene Frage nach der Richtigkeit der gemeldeten Beträge an lohnabhängigen Abgaben durch den Beschwerdeführer nicht beantwortet wurde, war auf Grund der (vom Masseverwalter anerkannten) Forderungsanmeldung im Insolvenzverfahren für den Monat Mai 2016 davon auszugehen, dass diese Gehälter nicht vollständig ausbezahlt wurden. Dabei genügt es, im Rahmen der nach § 167 Abs. 2 BAO zukommenden "freien Überzeugung" von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (VwGH 20.7.2011, 2009/17/0132).

Rechtsgrundlagen

§ 9 BAO lautet:

§ 9. (1) 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.

(2) Notare, Rechtsanwälte und Wirtschaftstreuhänder haften wegen Handlungen, die sie in Ausübung ihres Berufes bei der Beratung in Abgabensachen vorgenommen haben, gemäß Abs. 1 nur dann, wenn diese Handlungen eine Verletzung ihrer Berufspflichten enthalten. Ob eine solche Verletzung der Berufspflichten vorliegt, ist auf Anzeige der Abgabenbehörde im Disziplinarverfahren zu entscheiden.

§ 80 BAO lautet:

2. Vertreter.

§ 80. (1) Die zur Vertretung juristischer Personen berufenen Personen und die gesetzlichen Vertreter natürlicher Personen haben 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.

(2) Steht eine Vermögensverwaltung anderen Personen als den Eigentümern des Vermögens oder deren gesetzlichen Vertretern zu, so haben die Vermögensverwalter, soweit ihre Verwaltung reicht, die im Abs. 1 bezeichneten Pflichten und Befugnisse.

(3) Vertreter (Abs. 1) der aufgelösten Gesellschaft mit beschränkter Haftung nach Beendigung der Liquidation ist, wer nach § 93 Abs. 3 GmbHG zur Aufbewahrung der Bücher und Schriften der aufgelösten Gesellschaft verpflichtet ist oder zuletzt verpflichtet war.

§ 224 BAO lautet:

2. Geltendmachung von Haftungen.

§ 224. (1) Die in Abgabenvorschriften geregelten persönlichen Haftungen werden durch Erlassung von Haftungsbescheiden geltend gemacht. In diesen ist der Haftungspflichtige unter Hinweis auf die gesetzliche Vorschrift, die seine Haftungspflicht begründet, aufzufordern, die Abgabenschuld, für die er haftet, binnen einer Frist von einem Monat zu entrichten.

(2) Die Bestimmungen des Einkommensteuerrechtes über die Geltendmachung der Haftung für Steuerabzugsbeträge bleiben unberührt.

(3) Die erstmalige Geltendmachung eines Abgabenanspruches anlässlich der Erlassung eines Haftungsbescheides gemäß Abs. 1 ist nach Eintritt der Verjährung des Rechtes zur Festsetzung der Abgabe nicht mehr zulässig.

§ 9 ZustG lautet:

Zustellungsbevollmächtigter

§ 9. (1) Soweit in den Verfahrensvorschriften nicht anderes bestimmt ist, können die Parteien und Beteiligten andere natürliche oder juristische Personen oder eingetragene Personengesellschaften gegenüber der Behörde zur Empfangnahme von Dokumenten bevollmächtigen (Zustellungsvollmacht).

(2) *Einer natürlichen Person, die keinen Hauptwohnsitz im Inland hat, kann eine Zustellungsvollmacht nicht wirksam erteilt werden. Gleches gilt für eine juristische Person oder eingetragene Personengesellschaft, wenn diese keinen zur Empfangnahme von Dokumenten befugten Vertreter mit Hauptwohnsitz im Inland hat. Das Erfordernis des Hauptwohnsitzes im Inland gilt nicht für Staatsangehörige von EWR-Vertragsstaaten, falls Zustellungen durch Staatsverträge mit dem Vertragsstaat des Wohnsitzes des Zustellungsbevollmächtigten oder auf andere Weise sichergestellt sind.*

(3) *Ist ein Zustellungsbevollmächtigter bestellt, so hat die Behörde, soweit gesetzlich nicht anderes bestimmt ist, diesen als Empfänger zu bezeichnen. Geschieht dies nicht, so gilt die Zustellung als in dem Zeitpunkt bewirkt, in dem das Dokument dem Zustellungsbevollmächtigten tatsächlich zugekommen ist.*

(4) *Haben mehrere Parteien oder Beteiligte einen gemeinsamen Zustellungsbevollmächtigten, so gilt mit der Zustellung einer einzigen Ausfertigung des Dokumentes an ihn die Zustellung an alle Parteien oder Beteiligte als bewirkt. Hat eine Partei oder hat ein Beteiligter mehrere Zustellungsbevollmächtigte, so gilt die Zustellung als bewirkt, sobald sie an einen von ihnen vorgenommen worden ist.*

(5) *Wird ein Anbringen von mehreren Parteien oder Beteiligten gemeinsam eingebracht und kein Zustellungsbevollmächtigter namhaft gemacht, so gilt die an erster Stelle genannte Person als gemeinsamer Zustellungsbevollmächtigter.*

(6) *§ 8 ist auf den Zustellungsbevollmächtigten sinngemäß anzuwenden.*

Rechtliche Erwägungen

Zustellung:

Gemäß § 97 Abs 1 BAO werden Erledigungen (insbesondere Bescheide) dadurch wirksam, dass sie demjenigen bekannt gegeben werden, für den sie ihrem Inhalt nach bestimmt sind. Die Bekanntgabe erfolgt bei schriftlichen Erledigungen durch Zustellung. Gemäß § 9 Abs 1 ZustG können, soweit in den Verfahrensvorschriften nicht anderes bestimmt ist, die Parteien und Beteiligten andere natürliche oder juristische Personen oder eingetragene Personengesellschaften gegenüber der Behörde zur Empfangnahme von Dokumenten bevollmächtigen (Zustellungsvollmacht). Gemäß § 9 Abs 3 ZustG hat, wenn ein Zustellungsbevollmächtigter bestellt ist, die Behörde, soweit gesetzlich nicht anderes bestimmt ist, diesen als Empfänger zu bezeichnen. Geschieht dies nicht, so gilt die Zustellung als in dem Zeitpunkt bewirkt, in dem das Dokument dem Zustellungsbevollmächtigten tatsächlich zugekommen ist.

In der Beschwerde vom 15.11.2017, die der Rechtsvertreter des Beschwerdeführers verfasst hat, hat sich dieser auf seine Vollmacht gem. § 8 RAO berufen. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes schließt eine allgemeine Vertretungsbefugnis eine Zustellungsbevollmächtigung mit ein (VwGH 26.2.2014,

2012/13/0051). Eine gemäß § 8 Abs 1 RAO zur umfassenden berufsmäßigen Parteienvertretung erteilte Vollmacht erfasst auch eine Zustellvollmacht iSd § 9 ZuStG (VwGH 24.1.2013, 2012/16/0011). Gemäß § 103 Abs 1 BAO können im Einhebungsverfahren ergehende Erledigungen aus Gründen der Zweckmäßigkeit trotz Vorliegens einer Zustellungsbevollmächtigung wirksam dem Vollmachtgeber unmittelbar zugestellt werden.

Die Geltendmachung einer abgabenrechtlichen Haftung ist keine Maßnahme der Abgabenfestsetzung, sondern eine solche der Abgabeneinhebung (VwGH 19.12.1996, 95/16/0204 ; VwGH 24.1.2001, 99/16/0524 ; VwGH 17.11.2004, 99/14/0029). Insofern ist auch die Beschwerdevorentscheidung vom 14.10.2015 im Einhebungsverfahren ergangen und kann grundsätzlich - trotz Vorliegens einer Zustellvollmacht - dem Vollmachtgeber zugestellt werden. Eine solche unmittelbare Zustellung an den Vollmachtgeber liegt im Ermessen der Behörde. Eine Begründung für eine derartige Ermessensentscheidung findet sich weder in der Beschwerdevorentscheidung noch wurde sie im Rahmen des Rechtsmittelverfahrens von der belangten Behörde nachgereicht. Die belangte Behörde hat im Vorlagebericht lediglich darauf hingewiesen, dass mit der Direktzustellung des Haftungsbescheides eine umgehende Verständigung des Beschwerdeführers von seiner Heranziehung zur Haftung erreicht wurde.

Bei unrichtiger Ermessensübung ist die Zustellung an die Partei unwirksam. Somit wäre die Zustellung der Beschwerdevorentscheidung gemäß § 9 Abs 3 ZustG an den einschreitenden Rechtsanwalt vorzunehmen gewesen. Da dies nicht geschehen ist, liegt ein Zustellmangel vor. Unterbleibt entgegen § 9 Abs 3 ZustG die Bezeichnung des Zustellungsbevollmächtigten als Empfänger und erfolgt die Zustellung an den Vertretenen, so ist sie zwar unwirksam, eine Sanierung ist nach § 9 Abs 3 zweiter Satz ZustG dennoch möglich (Ritz, BAO⁶, § 9 ZustG, Rz 24).

Die Heilung bewirkt, dass die Zustellung des Dokuments als in dem Zeitpunkt bewirkt gilt, in dem das Dokument dem Zustellbevollmächtigten tatsächlich zugekommen ist. Nachdem die Beschwerdevorentscheidung zwar direkt an den Beschwerdeführer gerichtet ist, aber dem Zustellbevollmächtigten am 9.5.2018 tatsächlich zugekommen ist, ist diese Erledigung rechtlich in Existenz getreten. Es war daher von einer Heilung des Zustellmangels auszugehen. Nachdem die Beschwerdevorentscheidung rechtlich existent war, konnte dagegen auch wirksam ein Vorlageantrag eingebracht werden. Somit besteht für das Bundesfinanzgericht eine Zuständigkeit, in der Sache (§ 279 BAO) zu entscheiden. In Haftungsbescheiden ist gemäß § 224 Abs. 1 BAO auf die maßgebende Haftungsvorschrift hinzuweisen. Aus einem solchen Hinweis ergibt sich in Bezug auf den Haftungstatbestand auch die Festlegung der " Sache " des Verfahrens. Zur Festlegung der Sache bedarf es allerdings nicht zwingend der Anführung einer Gesetzesstelle; es reicht vielmehr hin, wenn nach dem Gesamtbild der Umstände des Einzelfalles kein Zweifel darüber besteht, welche Haftungsbestimmung zur Anwendung gebracht worden ist (VwGH 21.4.2016, 2013/15/0290). Sache des Beschwerdeverfahrens ist die Geltendmachung

einer Haftung iSd § 9 BAO hinsichtlich jener Abgaben und jener Höhe, die sich aus der Beilage zum Haftungsbescheid ergeben.

Tatbestand:

Voraussetzung für die Inanspruchnahme als Haftender nach den §§ 9 und 80 BAO ist eine Abgabenforderung, deren Zahlungstermin in die Zeit der Vertretertätigkeit fällt, gegen den Vertretenen, die Stellung als Vertreter, die Uneinbringlichkeit dieser Abgabenforderung, eine Pflichtverletzung des Vertreters, ein Verschulden des Vertreters an der Pflichtverletzung und die Ursächlichkeit der Pflichtverletzung für die Uneinbringlichkeit (VwGH 3.7.2003, 2000/15/0043). Die Haftung nach § 9 BAO ist einem zivilrechtlichen Schadenersatzanspruch nachgebildet (VwGH 23.3.2010, 2009/16/0104).

Die Haftung nach § 9 BAO stellt nicht die Haftung für einen Schaden dar, welcher dem Abgabengläubiger bei Gesamtbetrachtung der Abgabenschulden mehrerer Abgabenschuldner entstanden ist, sondern der Tatbestand des § 9 BAO stellt darauf ab, dass Abgabenschulden eines Abgabepflichtigen nicht eingebracht werden können.

Die Haftung nach § 9 Abs 1 BAO ist eine Ausfallhaftung (VwGH 24.2.1997, 96/17/0066). Voraussetzung ist die objektive Uneinbringlichkeit der betreffenden Abgaben im Zeitpunkt der Inanspruchnahme des Haftenden (VwGH 3.7.1996, 96/13/0025). Uneinbringlichkeit liegt vor, wenn Vollstreckungsmaßnahmen erfolglos waren oder voraussichtlich erfolglos wären (VwGH 26.5.2004, 99/14/0218).

Aus der Konkursöffnung allein ergibt sich noch nicht zwingend die Uneinbringlichkeit. Diese ist erst dann anzunehmen, wenn im Lauf des Insolvenzverfahrens feststeht, dass die Abgabenforderung im Konkurs mangels ausreichenden Vermögens nicht befriedigt werden kann; schließlich würde selbst eine geringe Quote die Haftung betragsmäßig entsprechend vermindern (zB VwGH 17.12.2009, 2009/16/0092). Die Uneinbringlichkeit steht auf Grund des abgeschlossenen Konkursverfahrens ohne Konkursquote fest.

Pflichtverletzung:

Gemäß § 18 GmbHG wird die GmbH durch die Geschäftsführer vertreten. Als bestellter Geschäftsführer hat er die abgabenrechtlichen Pflichten der Gesellschaft zu erfüllen oder seine Funktion unverzüglich niederzulegen. Hat er dies nicht getan, dann muss er die haftungsrechtlichen Konsequenzen tragen (vgl. VwGH 2.7.2002, 96/14/0076 und VwGH 13.4.2005, 2001/13/0190). Zu den Pflichten des Geschäftsführers gehört es, für die Entrichtung der Abgaben Sorge zu tragen (Abgabenzahlungspflicht). Zu den Aufgaben eines Vertreters gehört auch die Erfüllung der den Vertretenen treffenden gesetzlichen Buchführungs- und Aufzeichnungs-, Offenlegungs- und Wahrheitspflichten. Betraut der Vertreter andere Personen (Angestellte) mit den steuerlichen Agenden, so treffen ihn Auswahl- und Kontrollpflichten.

Die Inanspruchnahme der gemäß § 9 BAO bestehenden Haftung setzt voraus, dass die schuldhafte Pflichtverletzung kausal für die Uneinbringlichkeit ist. Hat der Vertreter schuldhaft seine Pflicht verletzt, für die Abgabenentrichtung aus den Mitteln der Gesellschaft zu sorgen, so darf die Abgabenbehörde mangels dagegen sprechender

Umstände davon ausgehen, dass die Pflichtverletzung für die Uneinbringlichkeit ursächlich war (zB VwGH 16.12.1999, 97/15/0051; VwGH 20.6.2000, 98/15/0084; VwGH 22.4.2015, 2013/16/0123). Eine bestimmte Schuldform ist hiefür nicht erforderlich (zB VwGH 7.12.2000, 2000/16/0601). Daher reicht leichte Fahrlässigkeit aus (zB VwGH 18.10.1995, 91/13/0037; VwGH 31.10.2000, 95/15/0137).

Der Vertreter hat darzutun, aus welchen Gründen ihm die Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten unmöglich gewesen sei, widrigenfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung iSd § 9 Abs 1 BAO angenommen werden darf (zB VwGH 23.11.2004, 2001/15/0108). Er hat das Fehlen ausreichender Mittel für die Abgabenentrichtung nachzuweisen.

Der Zeitpunkt, für den zu beurteilen ist, ob den Vertreter diese Pflicht getroffen hat, bestimmt sich danach, wann die Abgabe nach den abgabenrechtlichen Vorschriften zu entrichten gewesen wäre. Abgabenbescheide haben im Spruch den Zeitpunkt ihrer Fälligkeit zu enthalten (§ 198 Abs 2 BAO). Bezieht sich die Angabe der Fälligkeit nicht auf die gesamte festgesetzte Abgabe, sondern nur auf einen Teil (zB Nachforderung gegenüber einem Vorauszahlungsbescheid), so ist außer dem Zeitpunkt auch der Betrag zu nennen, auf den er sich bezieht; dieser Betrag (Höhe der Nachforderung) ist Spruchbestandteil (*Ritz*, BAO⁶, § 198 Tz 12; *Ellinger/Sutter/Urtz*, BAO, § 198 Anm 20). Gemäß § 210 Abs 1 BAO werden Abgaben – unbeschadet besonderer Regelungen – mit Ablauf eines Monates nach Bekanntgabe des Abgabenbescheides fällig (zB für Einkommensteuerabschlusszahlungen nach § 46 EStG, wobei die Bestimmung auch für die Körperschaftsteuer gilt). Bei Selbstbemessungsabgaben ist maßgebend, wann die Abgabe bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung zu entrichten oder abzuführen gewesen wäre (VwGH 25.4.2016, Ra 2015/16/0139); maßgebend ist daher ausschließlich der Zeitpunkt ihrer Fälligkeit (VwGH 25.10.1996, 93/17/0280).

Gemäß § 21 Abs 1 UStG hat der Unternehmer spätestens am 15. Tag (Fälligkeitstag) des auf einen Voranmeldungszeitraum zweitfolgenden Kalendermonates eine Voranmeldung (Steuererklärung) einzureichen. Eine sich ergebende Vorauszahlung ist spätestens am Fälligkeitstag zu entrichten. Somit wird durch eine Nachforderung auf Grund der Veranlagung zur Umsatzsteuer (Jahresumsatzsteuerbescheid) keine von § 21 Abs. 1 und 3 UStG abweichende Fälligkeit begründet. Das bedeutet, dass nicht der Zeitpunkt der bescheidmäßigen Festsetzung der Umsatzsteuernachzahlung für die Fälligkeit relevant ist, sondern die entsprechende gesetzliche Bestimmung, die besagt, dass sich im Fall rückständiger Vorauszahlungen der 15. des auf den betreffenden Voranmeldungszeitraum zweitfolgenden Kalendermonates als Fälligkeitstag ergibt.

Gemäß § 79 Abs 1 EStG ist die Lohnsteuer spätestens am 15. Tag nach Ablauf des Kalendermonats abzuführen. Ebenso bis spätestens zum 15. Tag des nachfolgenden Kalendermonats ist der Dienstgeberbeiträge (§ 43 Abs 1 FLAG) und der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (§ 122 WKG iVm § 43 FLAG) zu entrichten.

Unabhängig von wirtschaftlichen Schwierigkeiten der Gesellschaft ist die Verletzung der Verpflichtung zur Abfuhr von Umsatzsteuern oder Lohnabgaben oder Kapitalertragsteuern

jedenfalls schulhaft, weil es sich dabei um solche Abgaben handelt, deren Entrichtung bzw Abfuhr bei korrekter Geschäftsführung durch diese Schwierigkeiten nicht gehindert war (VwGH 12.8.1994, 92/14/0125).

Gemäß § 2 IO treten die Rechtswirkungen der Eröffnung des Insolvenzverfahrens mit Beginn des Tages ein, der der öffentlichen Bekanntmachung des Inhalts des Insolvenzedikts folgt. Durch Eröffnung des Insolvenzverfahrens wird das gesamte der Exekution unterworfen Vermögen, das dem Schuldner zu dieser Zeit gehört oder das er während des Insolvenzverfahrens erlangt (Insolvenzmasse), dessen freier Verfügung entzogen. Somit konnte der Beschwerdeführer ab diesem Zeitpunkt keine Zahlungen für die Primärschuldner mehr vornehmen. Für Abgaben, die nach diesem Zeitpunkt fällig wurden, kann der Vertreter nicht zur Haftung herangezogen werden. Somit war der Beschwerde hinsichtlich der Körperschaftsteuer 2014 in Höhe von € 1 mit Fälligkeitstag 7.10.2016 Folge zu geben.

Den GmbH-Geschäftsführer trifft die Verpflichtung gemäß § 80 Abs. 1 BAO nur für jenen Zeitraum, in dem er die Vertreterstellung innehalt. Nur in diesem Zeitraum kann er eine haftungsrelevante Pflichtverletzung begehen (UFS Wien 25.06.2010, RV/3058-W/09). Trifft den Vertreter keine Verpflichtung zur Abfuhr der Abgaben, weil er im Zeitpunkt der Fälligkeit der Abgaben (noch) nicht Vertreter war, kann ihm grundsätzlich nicht angelastet werden, diese Abgabenschuldigkeiten bei Fälligkeit nicht abgeführt zu haben. Wurden der Primärschuldnerin die Abgaben jedoch zu einem Zeitpunkt bescheidmäßig (etwa mittels Haftungsbescheid) vorgeschrieben, in dem der Beschwerdeführer bereits Vertreter war, wäre er verpflichtet gewesen, der Abgabenentrichtungspflicht nachzukommen, dies jedoch im Rahmen der Gleichbehandlung aller Gläubiger zum bekanntgegebenen oder sich aus der Vorschreibung ergebenden Termin (vgl BFG 5.1.2015, RV/7102174/2013).

Die Haftung besteht nicht nur für Abgaben, deren Zahlungstermin in die Zeit der Vertretertätigkeit fällt. Sie besteht auch für die noch offenen Abgabenschuldigkeiten aus davorliegenden Zeiträumen, weil die Pflicht zur Entrichtung von Abgabenschuldigkeiten erst mit deren Abstattung endet (VwGH 7.12.2000, 2000/16/0601). Die GesmbH bleibt verpflichtet, Abgabenschuldigkeiten, mit deren Abfuhr oder Einzahlung sie in Rückstand geraten ist, zu erfüllen, und zur Erfüllung dieser Verpflichtung ist der Geschäftsführer der GesmbH verhalten (vgl. VwGH 27.2.2008, 2005/13/0085, VwGH 23.6.2009, 2007/13/0005 bis 0007 und VwGH 24.1.2013, 2012/16/0100). Der Geschäftsführer hat sich demnach darüber zu unterrichten, welchen Stand das Abgabenkonto der Gesellschaft im Zeitpunkt der Übernahme der Geschäftsführerfunktion hat, und die Pflicht, die Beträge eines allfälligen Rückstandes, wie er am Abgabenkonto ausgewiesen (verbucht) ist, zu entrichten (VwGH 22.4.2015, 2013/16/0208).

Gemäß dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 28.2.2014, 2012/16/0101 , darf die zumutbare Prüfungspflicht nicht dahingehend überspannt werden, dass der neu eingesetzte Geschäftsführer nicht nur zu prüfen hat, ob und inwieweit Rückstände an sich bestünden (wie es von der Rechtsprechung gefordert wird), sondern auch, ob die Buchhaltung tatsächlich korrekt und den gesetzlichen Vorschriften entsprechend

geführt worden sei. Gibt es keine Hinweise, aus denen der Geschäftsführer schließen könnte, dass die Steuererklärungen oder (bei Selbstbemessungsabgaben) die Selbstberechnungen der zu entrichtenden Abgaben unrichtig gewesen seien, hat ein Geschäftsführer bei Übernahme seiner Geschäftsführerfunktion nicht auch noch die Pflicht, (etwa innerhalb des Verjährungszeitraumes) die gesamte Buchhaltung und das gesamte Rechenwerk sowie die Aufzeichnungen nachzuprüfen (zB BFG 3.2.2015, RV/7103228/2014; BFG 17.10.2018, RV/2101045/2018).

Im Rahmen der im Jahr 2011 durchgeführten Außenprüfung kam hervor, dass es in den Jahren 2007-2009 zu verdeckten Ausschüttungen an den Beschwerdeführer kam. Es mag zwar sein, dass der Beschwerdeführer in den Jahren der Vorteilszuwendung (2007 bis Jänner 2009) keinen Einblick in die Geschäftsunterlagen hatte und ihm damals nicht bewusst war, dass es zu keiner Einbehaltung und Abfuhr von Kapitalertragsteuer durch den damaligen Geschäftsführer kam. Jedenfalls hat er im Februar 2009 die Geschäftsführung übernommen und es kam auch noch danach zu vergleichbaren verdeckten Ausschüttungen an den Beschwerdeführer. Insofern war ihm auch für die Vorjahre der Sachverhalt bekannt und er hätte - ohne dass es dabei zu einer Überspannung seiner Prüfpflichten gekommen wäre - die steuerliche Behandlung prüfen müssen. Da er dies nicht unternommen hatte, liegt eine schuldhafte Pflichtverletzung vor.

Ausmaß der Haftung:

Die Haftung des § 9 BAO ist subsidiär und akzessorisch. Eine Person darf demnach nur dann als Haftende in Anspruch genommen werden, wenn der Hauptschuldner seiner Verbindlichkeit nicht nachkommt und diese Verbindlichkeit beim Hauptschuldner uneinbringlich ist (Subsidiarität). Die Haftungsschuld ist weiters ihrem bloß sichernden Charakter zufolge in ihrem Bestand von der Existenz der Hauptschuld abhängig. Ist die Hauptschuld nicht (gültig) entstanden oder ist sie erloschen, ist auch eine Haftung für diese nicht denkbar (VwGH 19.3.2015, 2013/16/0200).

Gemäß § 4 Abs 2 Z 3 BAO entsteht der Abgabenanspruch im Zeitpunkt des Zufließens der steuerabzugspflichtigen Einkünfte. Der Lohnsteuerabzug durch den Arbeitgeber ist im Zeitpunkt des Zuflusses des Arbeitslohns vorzunehmen. Daraus folgt, dass für Löhne, die nicht in voller Höhe dem Arbeitnehmer zugeflossen sind, kein Abgabenanspruch in voller Höhe - sondern bezogen auf die zugeflossenen Löhne - entstanden ist. Wenn kein Abgabenanspruch entstanden ist, trifft den Arbeitgeber keine Verpflichtung zum Lohnsteuerabzug. Somit kann auch den Vertreter (Geschäftsführer) keine Haftung für jene Lohnsteuerbeträge treffen, die sich auf tatsächlich nicht zugeflossene Arbeitslöhne bezieht.

Gemäß § 41 FLAG ist ein Dienstgeberbeitrag in Höhe von 4,5 % der Beitragsgrundlage vom Dienstgeber zu entrichten. Beitragsgrundlage ist die Summe der Arbeitslöhne, die in einem Kalendermonat an die Dienstnehmer gewährt wurden. Ohne Zufluss fällt auch kein Dienstgeberbeitrag an.

Der Beschwerde war hinsichtlich der lohnabhängigen Abgaben für den Monat Mai 2016 teilweise statzugeben, weil Gehälter nicht vollständig ausbezahlt wurden. Die am Haftungsbescheid angeführte Abgabenart "19" in Höhe von € 15.000 betrifft keine Abgabenschuldigkeit der Primärschuldnerin. Dementsprechend kann der Beschwerdeführer dafür auch nicht zur Haftung herangezogen werden, was bereits in der Beschwerdevorentscheidung der belangten Behörde berücksichtigt wurde; siehe auch unter "Ermessen".

Vor allem im Hinblick auf die unterschiedlichen Fälligkeitszeitpunkte nach Abgabenarten und Zeiträumen sind die Abgabenansprüche aufgeschlüsselt auszuweisen. Erst auf der Basis einer entsprechenden Aufgliederung werden sie dem Haftungspflichtigen auf geeignete Weise zur Kenntnis gebracht (vgl. UFS 10.5.2004, RV/1760-W/02 oder UFS 25.11.2005, RV/0437-G/05; BFG 29.01.2018, RV/7100798/2016).

Mangels Aufgliederung auf die einzelnen Voranmeldungszeiträume durch die Abgabenbehörde kann der Beschwerdeführer dafür keinen Gleichbehandlungsnachweis erbringen. Solche Abgaben sind aus dem Haftungsbescheid auszuscheiden (vgl. VwGH 22.4.2015, 2013/16/0208). Eine solche Aufgliederung kann jedoch nicht Selbstbemessungsabgaben wie zB die Lohnsteuer betreffen. Die belangte Behörde hat in der Beschwerdevorentscheidung zutreffend darauf hingewiesen, dass die Abgabenbehörde über keine Informationen verfügt, wie sich die lohnabhängigen Abgaben zusammensetzen. Die Höhe der lohnabhängigen Abgaben zum Fälligkeitstag hat die belangte Behörde hingegen mitgeteilt.

Allerdings wurden Nebenansprüche im angefochtenen Haftungsbescheid und auch in der Beschwerdevorentscheidung jahresweise zusammengefasst. Eine diesbezügliche Aufgliederung ist nicht erfolgt. Insofern war der Beschwerde auch in diesem Punkt Folge zu geben. Zur ziffernmäßigen Darstellung siehe unter "Ermessen".

Abgabenbescheid – Beschwerde:

Geht einem Haftungsbescheid ein Abgabenbescheid voran, so ist die Behörde daran gebunden und hat sich in der Entscheidung über die Heranziehung zur Haftung grundsätzlich an diesen Abgabenbescheid zu halten. Einwendungen gegen die Richtigkeit der Abgabenfestsetzung sind in einem gemäß § 248 BAO durchzuführenden Abgabenverfahren und nicht im Haftungsverfahren geltend zu machen. Die in § 248 BAO ausgedrückte Bindungswirkung erfordert lediglich wirksame, nicht jedoch rechtskräftige Abgabenbescheide (VwGH 9.11.2011, 2011/16/0070).

Die Frage, ob und in welcher Höhe ein Abgabenanspruch objektiv gegeben ist, ist als Vorfrage im Haftungsverfahren nur dann zu beantworten, wenn kein Bindungswirkung auslösender Abgabenbescheid oder Haftungsbescheid (nach § 82 EStG hinsichtlich der Lohnsteuer oder nach § 95 EStG hinsichtlich der Kapitalertragsteuer) vorangegangen ist (VwGH 27.2.2008, 2005/13/0074). Auf die "Fälligstellung" durch solche Bescheide kommt es nicht an, weil die in Rede stehende Steuer als Selbstbemessungsabgabe von der Primärschuldnerin gemäß § 79 EStG (für die Lohnsteuer und gemäß § 96 EStG (für die Kapitalertragsteuer) nicht erst im Jahr der

bescheidmäßigen Festsetzung einzubehalten und abzuführen gewesen wäre. Wurde bei Selbstbemessungsangaben noch kein Bescheid gemäß § 201 BAO oder gemäß § 202 BAO erlassen, so ist im Haftungsverfahren über den Abgabenanspruch (seine Höhe) abzusprechen (VwGH 20.11.2014, Ro 2014/16/0057).

Mit dem Vorbringen, dass die Bescheide über die Festsetzung von Kapitalertragsteuern aus einer Betriebsprüfung resultieren würden und die Abgabenschuldigkeiten nicht entrichtet worden seien, da deren Einhebung zunächst gemäß § 212a BAO ausgesetzt worden sei, zeigt der Beschwerdeführer allerdings keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Haftungsbescheides auf, zumal die Verpflichtung zur Entrichtung der Kapitalertragsteuer (eine Woche ab Zufließen) im gegenständlichen Fall bereits längst vor der Bewilligung der Aussetzung der Einhebung ex lege eingetreten ist. Die Pflicht zur Abfuhr einer Selbstbemessungsabgabe besteht - unabhängig von der späteren bescheidmäßigen Festsetzung - bereits ab dem Zeitpunkt, ab dem die Abgabe bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung abzuführen gewesen wäre (vgl. VwGH 16.9.2003, 2000/14/0106) bzw ab dem Zeitpunkt, in dem dem Geschäftsführer nach Antritt seiner Vertretungsfunktion die Abgabenzustände bekannt sein müssten.

Kausalität:

Der Vertreter haftet aber nicht für sämtliche Abgabenschulden des Vertretenen in voller Höhe, sondern nur im Umfang der Kausalität zwischen seiner schuldenhaften Pflichtverletzung und dem Entgang der Abgaben. Der Vertreter hat bei der Entrichtung von Schulden Abgabenschulden nicht schlechter zu behandeln als andere Schulden; er hat die Schulden im gleichen Verhältnis zu befriedigen (Gleichbehandlungsgrundsatz; VwGH 22.12.2015, Ra 2015/16/0128). Reichten die liquiden Mittel nicht zur Begleichung sämtlicher Schulden aus und haftet der Vertreter nur deswegen, weil er die Abgabenforderungen nicht wenigstens anteilig befriedigt und den Abgabengläubiger somit benachteiligt hat, dann erstreckt sich die Haftung des Vertreters auch nur auf den Betrag, um den der Abgabengläubiger bei gleichmäßiger Befriedigung aller Forderungen mehr erlangt hätte, als er infolge des pflichtwidrigen Verhaltens des Vertreters tatsächlich erhalten hat (VwGH 24.2.2011, 2009/16/0108). Die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur Haftung des Vertreters in der Höhe des Quotenschadens setzt den Nachweis voraus, 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. Diesen Nachweis hat der Vertreter auf die jeweiligen Fälligkeitszeitpunkte einerseits und das Vorhandensein liquider Mittel zu diesen Zeitpunkten andererseits bezogen zu führen (VwGH 18.3.2013, 2011/16/0184). Auf dem Vertreter lastet auch die Verpflichtung zur Errechnung einer entsprechenden Quote und des Betrages, der bei anteilmäßiger Befriedigung der Forderungen der Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre. Eine Betrachtung der Gläubigergleichbehandlung hat zum jeweiligen Fälligkeitszeitpunkt zu erfolgen (VwGH 18.3.2013, 2011/16/0187). Kommt der Geschäftsführer der Aufforderung zu einer Präzisierung und Konkretisierung seines Vorbringens nicht nach und erbringt er

nicht den ihm obliegenden Nachweis, welcher Betrag bei anteilmäßiger Befriedigung an die Abgabenbehörde abzuführen gewesen wäre, haftet er dann für die in Rede stehenden Abgabenschulden zur Gänze (vgl. VwGH 23.6.2009, 2007/13/0014; VwGH 24.1.2017, Ra 2015/16/0078). Eine Verletzung des Gleichbehandlungsgrundsatzes kann sich nicht nur bei der Tilgung bereits bestehender Verbindlichkeiten, sondern auch bei sogenannten Zug-um-Zug-Geschäften ergeben. Für die Frage, ob andere andrängende Gläubiger gegenüber dem Bund als Abgabengläubiger begünstigt worden sind, ist es nicht relevant, ob geleistete Zahlungen nach den Bestimmungen der Insolvenzordnung rechtsunwirksam oder anfechtbar gewesen wären (VwGH 22.12.2015, Ra 2015/16/0128).

Der Beschwerdeführer hat letztlich eine Berechnung vorgelegt, die jeweils auf den Fälligkeitstag der haftungsgegenständlichen Abgaben Bezug nimmt. Damit hat er einen Nachweis erbracht, 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. Bei einer solchen Nachweisführung haftet der Vertreter nur für die Differenz zwischen diesem und dem tatsächlich bezahlten Betrag (VwGH 22.3.2010, 2007/13/0137; VwGH 9.11.2011, 2011/16/0116). Somit ist der Beschwerde in diesem Beschwerdepunkt in folgendem Ausmaß (Einschränkung der Haftung) Folge zu geben:

Abgabenart	Zeit- raum	Fälligkeit	Haftungs- betrag	Quote	Quoten- betrag	Ein- schränkung
U (USt)	07/14	15.09.2014	6.776,48	13,14%	890,43	5.886,05
U	09/14	17.11.2014	8.961,96	9,91%	888,13	8.073,83
U	10/14	15.12.2014	9.805,80	19,70%	1.931,74	7.874,06
U	11/14	15.01.2015	593,01	6,74%	39,97	553,04
U	01/15	16.03.2015	436,79	13,00%	56,78	380,01
U	03/15	15.05.2015	8.686,50	13,36%	1.160,52	7.525,98
U	04/15	15.06.2015	7.631,26	15,66%	1.195,06	6.436,20
U	05/15	15.07.2015	5.349,43	13,84%	740,36	4.609,07
U	06/15	17.08.2015	11.584,02	17,96%	2.080,49	9.503,53
U	07/15	15.09.2015	1.554,41	24,54%	381,45	1.172,96
U	08/15	15.10.2015	20.699,89	19,40%	4.015,78	16.684,11
U	10/15	15.12.2015	12.906,04	26,87%	3.467,85	9.438,19
U	11/15	15.01.2016	6.333,65	10,67%	675,80	5.657,85
U	02/16	15.04.2016	2.358,10	12,07%	284,62	2.073,48
U	03/16	17.05.2016	6.767,55	3,73%	252,43	6.515,12
U	04/16	15.06.2016	9.982,77	6,60%	658,86	9.323,91

K (KÖSt)	10-12/2014	17.11.2014	1.062,00	9,91%	105,24	956,76
K	01-03/15	16.02.2015	437,00	10,32%	45,10	391,90
K	04-06/15	15.05.2015	437,00	13,36%	58,38	378,62
K	07-09/15	17.08.2015	437,00	17,96%	78,49	358,51
K	10-12/15	16.11.2015	439,00	33,31%	146,23	292,77
K	01-03/16	15.02.2016	437,00	11,69%	51,09	385,91
KU (Kammer-umlage)	07-09/2014	17.11.2014	79,85	9,91%	7,91	71,94
KU	10-12/2014	16.02.2015	67,93	10,32%	7,01	60,92
KU	04-06/2015	17.08.2015	80,31	17,96%	14,42	65,89
KU	07-09/2015	16.11.2015	79,79	33,31%	26,58	53,21
KU	01-03/2016	17.05.2016	55,55	3,73%	2,07	53,48
DB	2014	15.01.2015	13.964,81	6,74%	941,23	13.023,58
DB	2015	15.01.2016	64,80	10,67%	6,91	57,89
DB	01/2015	16.02.2015	934,16	10,32%	96,41	837,75
DB	02/2015	16.03.2015	1.001,26	13,00%	130,16	871,10
DB	03/2015	15.04.2015	986,57	15,02%	148,18	838,39
DB	04/2015	15.05.2015	961,43	13,36%	128,45	832,98
DB	05/2015	15.06.2015	1.014,46	15,66%	158,86	855,60
DB	06/2015	15.07.2015	2.002,04	13,84%	277,08	1.724,96
DB	07/2015	17.08.2015	1.503,54	17,96%	270,04	1.233,50
DB	08/2015	15.09.2015	993,24	24,54%	243,74	749,50
DB	09/2015	15.10.2015	1.167,07	19,40%	226,41	940,66
DB	10/2015	16.11.2015	1.154,47	33,31%	384,55	769,92
DB	02/2016	15.03.2016	920,53	16,17%	148,85	771,68
DB	03/2016	15.04.2016	984,81	12,07%	118,87	865,94
DB	04/2016	17.05.2016	920,79	3,73%	34,35	886,44
DB	05/2016	15.06.2016	966,78	6,60%	63,81	902,97
DZ	2014	15.01.2015	1.241,31	6,74%	83,66	1.157,65
DZ	2015	15.01.2016	5,75	10,67%	0,61	5,14
DZ	01/15	16.02.2015	83,04	10,32%	8,57	74,47
DZ	02/15	16.03.2015	89,00	13,00%	11,57	77,43

DZ	03/15	15.04.2015	87,70	15,02%	13,17	74,53
DZ	04/15	15.05.2015	85,46	13,36%	11,42	74,04
DZ	05/15	15.06.2015	90,17	15,66%	14,12	76,05
DZ	06/15	15.07.2015	177,96	13,84%	24,63	153,33
DZ	07/15	17.08.2015	133,65	17,96%	24,00	109,65
DZ	08/15	15.09.2015	88,29	24,54%	21,67	66,62
DZ	09/15	15.10.2015	103,74	19,40%	20,13	83,61
DZ	10/15	16.11.2015	102,62	33,31%	34,18	68,44
DZ	02/16	15.03.2016	81,82	16,17%	13,23	68,59
DZ	03/16	15.04.2016	87,54	12,07%	10,57	76,97
DZ	04/16	17.05.2016	81,85	3,73%	3,05	78,80
DZ	05/16	15.06.2016	85,94	6,60%	5,67	80,27
Z (Verspätungs- zuschlag)	2011	24.11.2014	97,59	9,91%	9,67	87,92
Z	2012	24.11.2014	75,79	9,91%	7,51	68,28
Z	08/14	13.04.2015	85,43	15,02%	12,83	72,60
Z	09/14	13.04.2015	716,96	15,02%	107,69	609,27
Z	10/14	13.04.2015	784,46	15,02%	117,83	666,63
Z	11/14	13.04.2015	54,67	15,02%	8,21	46,46
Z	03/15	19.11.2015	694,92	33,31%	231,48	463,44
Z	05/15	19.11.2015	427,95	33,31%	142,55	285,40
Z	06/15	19.11.2015	926,72	33,31%	308,69	618,03
Z	07/15	19.11.2015	77,72	33,31%	25,89	51,83
Z	09/15	22.01.2016	56,62	10,67%	6,04	50,58
Z	11/15	11.04.2016	506,69	12,07%	61,16	445,53
Z	12/15	23.05.2016	291,44	3,73%	10,87	280,57
ST (Stundungs- zinsen)	2014	17.12.2014	600,34	19,70%	118,27	482,07
ST	2015	16.11.2015	1.388,53	33,31%	462,52	926,01
ST	2016	16.03.2016	1.521,59	16,17%	246,04	1.275,55
			164.514,11		24.818,20	

Hingegen wurde für folgende Abgaben keine (Differenz)Quote bekannt gegeben:

Abgabenart	Zeitraum	Fälligkeitstag	Haftungsbetrag
KA (KESt)	01-12/2007	2007/2008	845,76
KA	01-12/2008	2008/2009	25.432,76
KA	01-12/2009	2009/2010	6.238,62
DB (Dienstgeberbeitrag)	2013	15.01.2014	863,29
DZ (Dienstgeberzuschlag)	2013	15.01.2014	76,74
EZ (Aussetzungszinsen)	2016	08.07.2016	2.988,85
			36.446,02

Lohnsteuer bzw Kapitalertragsteuer / Gleichbehandlungsgrundsatz:

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kommt bei der Lohnsteuer der Gleichbehandlungsgrundsatz nicht zum Tragen. Aus der Bestimmung des § 78 Abs 3 EStG, wonach 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, ergibt sich nämlich, dass jede vom Geschäftsführer einer GmbH vorgenommene Zahlung voller vereinbarter Arbeitslöhne, wenn die zur Verfügung stehenden Mittel nicht auch für die darauf entfallende Lohnsteuer ausreichen, eine schuldhafte Verletzung seiner abgabenrechtlichen Pflicht mit den Rechtsfolgen des § 9 Abs 1 BAO darstellt (zB *Knechtl* in *Wiesner/Grabner/Knechtl/Wanke*, EStG § 78 Anm 19). Die einbehaltene Lohnsteuer ist zur Gänze zur späteren Abfuhr zu verwenden und unterliegt bei sich bis zum Abfuhrzeitpunkt geänderten wirtschaftlichen Verhältnissen nicht dem Gleichbehandlungsgebot. Somit trifft den Vertreter nach § 80 BAO die Verpflichtung, die Lohnsteuer einerseits einzubehalten und andererseits - ungeachtet wirtschaftlicher Schwierigkeiten und des Gleichbehandlungsgebotes - zur Gänze dem Finanzamt zum Fälligkeitstag abzuführen (zB VwGH 19.10.2017, Ra 2016/16/0097). Eine Begrenzung der Haftung in Höhe des sogenannten Quotenschadens kommt diesbezüglich nicht in Betracht (VwGH 8.7.2009, 2009/15/0013). Dasselbe gilt für die Kapitalertragsteuer (VwGH 16.2.2000, 95/15/0046; VwGH 27.8.2008, 2006/15/0010) sowie für Beträge nach § 99 EStG (*Ritz*, BAO⁶ § 9 Tz 11d). Bei verdeckten Ausschüttungen gibt es keinen expliziten Ausschüttungsbeschluss. Aus diesem Grund hat der Abzugsverpflichtete die KESt gem § 95 Abs 3 Z 2 EStG im Zeitpunkt des Zufließens nach § 19 EStG einzubehalten; binnen einer Woche ab diesem Zeitpunkt hat die Abfuhr zu erfolgen hat (*Rasner/Scherleitner* in *Wiesner/Grabner/Knechtl/Wanke*, EStG § 95 Anm 30 und § 96 Anm 6). Wenn die Lohnsteuer bzw Kapitalertragsteuer nicht einbehalten und abgeführt wird, ist von einer Pflichtverletzung des Geschäftsführers auszugehen (VwGH 29.3.2007, 2005/15/0081; VwGH 15.5.1997, 96/15/0003). Die Beschwerde war daher in diesem Punkt abzuweisen.

Nebenansprüche:

Die persönliche Haftung des Geschäftsführers erstreckt sich gemäß § 7 Abs 2 BAO auch auf Nebenansprüche iSd § 3 Abs 1 und 2 BAO. Stundungszinsen, Aussetzungszinsen und Säumniszuschläge zählen gemäß § 3 Abs 2 lit d BAO zu den Nebengebühren und sind somit Teil der Nebenansprüche (VwGH 18.12.1997, 96/15/0269; VwGH 22.04.1992, 91/14/0252 zu Säumniszuschläge wegen Nichtentrichtung haftungsgegenständlicher Beträge an Umsatzsteuer und Lohnsteuer).

Ermessen:

Die Inanspruchnahme zur Haftung liegt im Ermessen (§ 20 BAO). Dem Gesetzesbegriff "Billigkeit" ist dabei die Bedeutung "berechtigte Interessen der Partei", dem Gesetzesbegriff "Zweckmäßigkeit" die Bedeutung "öffentliches Anliegen an der Einbringung der Abgaben" beizumessen. Wesentliches Ermessenskriterium ist die Vermeidung eines endgültigen Abgabenausfalles. Aus dem auf die Hereinbringung der Abgabenschuld beim Haftenden gerichteten Besicherungszweck der Haftungsnorm folgt, dass die Geltendmachung der Haftung in der Regel ermessenskonform ist, wenn die betreffende Abgabe beim Primärschuldner uneinbringlich ist. Die Uneinbringlichkeit bei der Primärschuldnerin steht als Folge des Insolvenzverfahrens fest. Bei der Ermessensübung ist zudem auf den Grad des Verschuldens des Haftenden Bedacht zu nehmen. Der Beschwerdeführer war alleiniger Geschäftsführer der Primärschuldnerin und war für die Entrichtung der Abgaben verantwortlich.

Eine allfällige derzeitige Uneinbringlichkeit der geltend gemachten Verbindlichkeiten beim Haftungspflichtigen schließt nicht aus, dass künftig neu hervor gekommenes Vermögen oder künftig erzielte Einkünfte zur Einbringlichkeit führen könnten (VwGH 08.07.2009, 2009/15/0013). Die Inanspruchnahme der Haftung in Ausübung des Ermessens ist mit dem derzeitigen, im Zeitpunkt der Erlassung des Haftungsbescheides vorhandenen Vermögen nicht begrenzt (VwGH 9.11.2011, 2011/16/0070). Die persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse des Haftenden wie etwa dessen Vermögenslosigkeit und/oder Arbeitsunfähigkeit stehen nach der Rechtsprechung in keinem erkennbaren Zusammenhang mit der Geltendmachung der Haftung und können somit die Ermessensübung nicht beeinflussen (VwGH 25.06.1990, 89/15/0067). Soweit eine persönliche Unbilligkeit in der Einhebung der Abgaben aufzeigt werden soll, ist darauf zu verweisen, dass ein solcher Umstand im Rahmen der Ermessensübung zur Geltendmachung der Haftung nicht zu berücksichtigen ist (VwGH 18.10.2005, 2004/14/0112). Hinsichtlich der lohnabhängigen Abgaben für Mai 2016 war ein Abschlag von 50 % vorzunehmen, zumal im Anmeldeverzeichnis eine höhere Anzahl an Arbeitnehmer genannt als jene, für die eine detaillierte Berechnung samt ausgewiesener Lohnsteuer im Insolvenzakt aufliegt. Ein langer Zeitabstand zwischen dem Entstehen der Abgabenschuld oder der Feststellung der Uneinbringlichkeit der Abgaben bei der Primärschuldnerin einerseits und der bescheidmäßigen Inanspruchnahme zur Haftung andererseits ist ein Umstand, der bei der Inanspruchnahme zur Haftung im Sinne des Ermessens nicht außer Betracht gelassen werden darf (VwGH 16.10.2014, Ro 2014/16/0066). Dies kann jedoch nur auf die Kapitalertragsteuer der Jahre 2007 bis 2009 zutreffen, für deren Entrichtung der Beschwerdeführer ab dem Zeitpunkt der Übernahme

der Geschäftsführung im Jahr 2009 zu sorgen gehabt hätte. Aus diesem Grund erfolgt eine Reduktion des Haftungsbetrages für die Kapitalertragsteuern 2007-2009 im Ermessenswege um 40 %.

Im Übrigen erfolgte die 20%-Reduktion des Haftungsbetrages im Rahmen der Beschwerdevorentscheidung vor allem deshalb, weil die belangte Behörde (damals noch) von einer Insolvenzquote ausging. Tatsächlich wurde an die Konkursgläubiger keine Quote ausgeschüttet. Eine Reduktion des schlussendlichen Haftungsbetrages im Ausmaß von 5 % erscheint angemessen, zumal der Beschwerdeführer im Rechtsmittelverfahren letztlich mitgewirkt hat und damit auch sichergestellt ist, dass er betragsmäßig für keine lohnabhängigen Abgaben zur Haftung herangezogen wurde, für welche diese Abgabenansprüche nicht entstanden sind.

Weiters war zu berücksichtigen, dass der Zuschlag gemäß § 29 Abs 6 FinStrG trotz Durchführung eines Finanzstrafverfahrens, das mit der Verhängung einer Geldstrafe endete, dem Abgabekonto nicht wieder gutgeschrieben wurde. Im Rahmen der Ermessensübung war von einer Haftung (allenfalls in Höhe der Quote) von diesem Zuschlag abzusehen. Ebenfalls haftungsmindernd war zu berücksichtigen, dass Säumniszuschläge (erster, zweiter und dritter Säumniszuschlag) sowie Barauslagenersätze und Pfändungsgebühren als Jahresbetrag vorgeschrieben wurden, obwohl sich diese Beträge aus - teilweise vielen - Einzelbeträgen zusammensetzen, deren Fälligkeit teilweise erst nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens eintrat. Auch wenn es der Abgabebhörde nicht mehr möglich sein sollte, eine entsprechende Aufgliederung zu erstellen, so darf dieser Umstand dem Beschwerdeführer nicht zum Nachteil gereichen. Teilweise im Ermessensweg und teilweise aus den oben beschriebenen Gründen war von einer Haftung für folgende Abgaben abzusehen:

Abgabenart	Betrag
K 2014	1,00
19	15.000,00
ZSA	10.144,65
EG	200,00
BAL	1,30
SZA 2014	2.138,60
SZA 2015	1.307,76
SZA 2016	1.249,30
SZB 2014	308,10
SZB 2015	664,54
SZB 2016	143,57
SZC 2014	358,19

Ergebnis

Im Ergebnis besteht die Haftung des Beschwerdeführers als Geschäftsführer in folgendem Ausmaß zu Recht:

Abgabenart	Zeitraum	(Quoten)Betrag	Haftung
L (Lohnsteuer)	2013	3.316,77	3.316,77
L	2014	48.168,39	48.168,39
L	2015	720,00	720,00
L	01/15	3.444,42	3.444,42
L	02/15	3.674,57	3.674,57
L	03/15	3.576,35	3.576,35
L	04/15	3.438,87	3.438,87
L	05/15	3.742,07	1.871,04
L	06/15	4.504,15	4.504,15
L	07/15	7.230,11	7.230,11
L	08/15	3.946,71	3.946,71
L	09/15	4.700,83	4.700,83
L	10/15	4.903,65	4.903,65
L	02/16	3.339,69	3.339,69
L	03/16	3.279,85	3.279,85
L	04/16	3.029,54	3.029,54
L	05/16	2.796,09	2.796,09
U (Umsatzsteuer)	07/14	890,43	890,43
U	09/14	888,13	888,13
U	10/14	1.931,74	1.931,74
U	11/14	39,97	39,97
U	01/15	56,78	56,78
U	03/15	1.160,52	1.160,52
U	04/15	1.195,06	1.195,06
U	05/15	740,36	740,36

U	06/15	2.080,49	2.080,49
U	07/15	381,45	381,45
U	08/15	4.015,78	4.015,78
U	10/15	3.467,85	3.467,85
U	11/15	675,80	675,80
U	02/16	284,62	284,62
U	03/16	252,43	252,43
U	04/16	658,86	658,86
K (Körperschaftsteuer)	10-12/14	105,24	105,24
K	01-03/15	45,10	45,10
K	04-06/15	58,38	58,38
K	07-09/15	78,49	78,49
K	10-12/15	146,23	146,23
K	01-03/16	51,09	51,09
KU (Kammerumlage)	07-09/2014	7,91	7,91
KU	10-12/2014	7,01	7,01
KU	04-06/2015	14,42	14,42
KU	07-09/2015	26,58	26,58
KU	01-03/2016	2,07	2,07
DB (Dienstgeberbeitrag)	2014	941,23	941,23
DB	2015	6,91	6,91
DB	01/2015	96,41	96,41
DB	02/2015	130,16	130,16
DB	03/2015	148,18	148,18
DB	04/2015	128,45	128,45
DB	05/2015	158,86	158,86
DB	06/2015	277,08	277,08
DB	07/2015	270,04	270,04
DB	08/2015	243,74	243,74
DB	09/2015	226,41	226,41
DB	10/2015	384,55	384,55

DB	02/2016	148,85	148,85
DB	03/2016	118,87	118,87
DB	04/2016	34,35	34,35
DB	05/2016	38,07	19,04
DZ (Dienstgeberzuschlag)	2014	83,66	83,66
DZ	2015	0,61	0,61
DZ	01/15	8,57	8,57
DZ	02/15	11,57	11,57
DZ	03/15	13,17	13,17
DZ	04/15	11,42	11,42
DZ	05/15	14,12	14,12
DZ	06/15	24,63	24,63
DZ	07/15	24,00	24,00
DZ	08/15	21,67	21,67
DZ	09/15	20,13	20,13
DZ	10/15	34,18	34,18
DZ	02/16	13,23	13,23
DZ	03/16	10,57	10,57
DZ	04/16	3,05	3,05
DZ	05/16	3,38	1,69
Z (Verspätungszuschlag)	2011	9,67	9,67
Z	2012	7,51	7,51
Z	08/14	12,83	12,83
Z	09/14	107,69	107,69
Z	10/14	117,83	117,83
Z	11/14	8,21	8,21
Z	03/15	231,48	231,48
Z	05/15	142,55	142,55
Z	06/15	308,69	308,69
Z	07/15	25,89	25,89
Z	09/15	6,04	6,04

Z	11/15	61,16	61,16
Z	12/15	10,87	10,87
ST (Stundungszinsen)	2014	118,27	118,27
ST	2015	462,52	462,52
ST	2016	246,04	246,04
KA (Kapitalertragsteuer)	01-12/2007	845,76	507,46
KA	01-12/2008	25.432,76	15.259,66
KA	01-12/2009	6.238,62	3.743,17
DB (Dienstgeberbeitrag)	2013	863,29	863,29
DZ (Dienstgeberzuschlag)	2013	76,74	76,74
EZ (Aussetzungszinsen)	2016	2.988,85	2.988,85
			154.149,64
	- Ermessen 5 %		- 7.707,48
			146.442,16

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Das Bundesfinanzgericht orientierte sich bei der zu lösenden Rechtsfrage an den zitierten gesetzlichen Bestimmungen sowie der dazu angeführten Literatur. Die rechtlichen Voraussetzungen zur Inanspruchnahme zur Haftung sind durch die höchstgerichtliche Rechtsprechung hinreichend geklärt. Es liegt hier keine zu klärende Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor, weshalb die Zulässigkeit einer Revision zu verneinen war .

Wien, am 18. Jänner 2019

