

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. Susanne Zankl in der Beschwerdesache J.L., vertreten durch Dr. Wolfgang Auer, Siebenstädterstraße 64, 5020 Salzburg, über die Beschwerde vom 27.11.2018 gegen den Haftungsbescheid der belangten Behörde Finanzamt Salzburg-Land vom 12.11.2018 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben und die Haftung auf den Betrag von € 21.766,93 (statt bisher 31.138,25) eingeschränkt. Dieser Betrag gliedert sich wie folgt:

<b>Abgabenart</b>	<b>Zeitraum</b>	<b>Höhe in Euro</b>
Umsatzsteuer	03/09	5.589,45
Körperschaftsteuer	04-06/09	99,44
Kammerumlage	01-03/09	29,11
Dienstgeberbeitrag	03/09	451,51
Dienstgeberbeitrag	04/09	987,29
Zuschlag zum DB	03/09	96,45
Zuschlag zum DB	04/09	94,34
Exekutionsgebühr	2009	215,83
Lohnsteuer	02/09	4.393,07
Lohnsteuer	03/09	6.656,71
Lohnsteuer	04/09	3.153,75
<b>Haftsumme</b>		<b>21.766,93</b>

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

## Entscheidungsgründe

### I. Verfahrenslauf

Mit **Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Land vom 13.02.2012** wurde der Beschwerdeführer (Bf, damals Berufungswerber) als ehemaliger Geschäftsführer gemäß den Bestimmungen §§ 9 und 80 Bundesabgabenordnung (BAO) zur Haftung für Abgabenschuldigkeiten der Firma X. GmbH im Ausmaß von € 31.138,25 (siehe

Aufgliederung im Haftungsbescheid) herangezogen. Begründend wurde von der Finanzbehörde ausgeführt, dass von der Uneinbringlichkeit der Abgabenschulden bei der GmbH auszugehen wäre.

Auf den weiteren Inhalt der Begründung dieses Bescheides wird verwiesen.

Gegen den Bescheid vom 13.02.2012 hat der Bf am **07.03.2012 Bescheidbeschwerde** erhoben und inhaltliche Rechtswidrigkeit und wesentliche Verfahrensmängel geltend gemacht und dies unter anderem damit begründet, dass ihm die dem Haftungsbescheid zugrunde liegenden Abgabenbescheide nicht zugestellt worden wären. Der Bf brachte weiters vor:

*...Wie bereits ausgeführt hat der Berufungswerber im Juni 2009 bei der Raika Kuchl einen Abstattungskredit über € 250.000,- aufgenommen, damit ua die bei seinem Ausscheiden als Geschäftsführer aushaltenden Verbindlichkeiten beim Finanzamt und bei der GKK abgedeckt werden. Zur Besicherung hat der Betroffene eine Privatliegenschaft verpfändet und muss nach wie vor die Raten für den Kredit zurückbezahlen. Erst nach Konkursöffnung hat sich herausgestellt, dass der verbliebene Geschäftsführer Z. die Verbindlichkeiten bei Finanzamt und GKK nicht abgedeckt hat. Was Herr Z. mit den € 250.000 gemacht hat ist unklar und besteht insoweit der Verdacht der Veruntreuung und der Untreue. Insoweit ist dem Betroffenen Bf nicht einmal leichte Fahrlässigkeit vorzuwerfen. Der Grund für das Ausscheiden des Betroffenen als Geschäftsführer im Juni 2009 liegt darin begründet, dass der Betroffene schwer erkrankt ist und wird auf beiliegenden Befundbericht verwiesen. Faktisch hat von Beginn an Herr Z. alleine die Geschäfte geführt und war dies dem Berufungswerber schon 2007 aufgrund seiner Krankheit nicht mehr möglich. Ein Verschulden kann dem Berufungswerber sohin nicht angelastet werden....*

Der Beschwerde angefügt war ein Befundbericht der Fachärztin für Neurologie und Psychiatrie, Dr. A., vom 24.04.2011, worin dem Bf mit dem Jahr 2011 Multiple Sklerose diagnostiziert wurde. Für die Jahre 2007 und 2009 beinhaltet die Amnese körperliche Beschwerlichkeiten, ua Beinschwäche, Gangunsicherheit, Sensibilitätsstörungen, Kribbeln in den Armen, Beeinträchtigung des Sehvermögens, vermehrter Harndrang.

**Am 29.03.2012** erging ein **schriftliches Auskunftsersuchen** an den zweiten Geschäftsführer der X. GmbH, Herrn Z., mit folgenden Fragen:

- Führten sie "faktisch" von Beginn an (seit 20.10.2007) die Geschäfte der Fa. X. GmbH alleine, weil dies ihrem Mitgeschäftsführer nicht möglich war? Wie stark behinderte die schwere Erkrankung von Bf dessen Fähigkeit zur Geschäftsführung?
- Führte Bf Ihnen bzw. der X. GmbH - auf welche Weise auch immer – EUR 250.000,- zu?
- Falls ja: Hatten Sie von Bf den ausdrücklichen oder zumindest eindeutigen Auftrag mit den EUR 250.000,- die Verbindlichkeiten beim Finanzamt Salzburg - Land und der GKK Salzburg abzudecken?
- Falls ja: Warum handelten Sie nicht diesem Auftrag entsprechend?
- Was geschah im Endergebnis mit den EUR 250.000,- in der Realität?

**In seiner Beantwortung vom 04.04.2012** erklärte Herr Z. wie folgt:

*...Bf und ich gründeten im Jahr 2007 die Firma X. GmbH gemeinsam und führten auch deren Geschäfte gemeinsam. Es war bis zum Ausscheiden des Bf zudem der Fall, dass dieser 51% der Gesellschaft inne hatte und auf diesen Sachverhalt schon bei Gründung insbesondere Wert legte. Bf war bei Gründung weder Geschäftsunfähig, noch so erkrankt, dass er hätte nicht geschäftsfähig sein können. Dies geht insbesondere auch aus dem Bestand der zweiten 100 % Führung seiner Firma L.GmbH GmbH, welche er alleine führte, hervor. Aus diesem angeführten Sachverhalt geht eindeutig hervor, dass ich nicht alleine die Geschäfte geführt habe, sondern mit Bf gemeinsam. Die Entscheidungsgewalt lag durch die 51 % Stimmanteil, bei Bf.*

*Am 24.06.2009 nahmen Bf und ich gemeinsam einen Abstattungskredit bei der bei der Raiffeisenkasse Kuchl in Höhe von 252.214,78 € auf.*

*Für diesen Abstattungskredit übernahmen Bf und ich die Bürgschaft zu gleichen Teilen bzw. 100 % pro Person. Dieser Kredit wurde dem Firmenkonto der X. GmbH gutgeschrieben und zur Anzahlung offener Forderungen von GKK und dem Finanzamt genutzt. Diese Anzahlungen wurden im Vorfeld mit den Gläubigern besprochen und waren notwendig zum Abschluss diverser Ratenzahlungen der dennoch offenen Beträge. Durch Bf bestand weder eine Anweisung noch ein eigenes Bestreben dieses durch uns gemeinsam aufgenommene Geld nur für seine bis dahin aufgelaufenen Schulden zu verwenden. Ich hätte in diesem Falle niemals die Geschäftsführung alleine übernommen bzw. für diesen Abstattungskredit die Bürgschaft übernommen. Der Gesundheitszustand des Bf hatte sich im Verlauf dahingehend verschlechtert, das er sehr schlecht laufen konnte und dieser Zustand sich immer mehr verschlechterte. Aus meiner Sicht war er jedoch nicht geistig beeinträchtigt und ist dies bis heute nicht. Durch die Raiffeisenkasse Kuchl wurden diese Beträge überwiesen und sind auch eindeutig auf dem Geschäftskonto der X. GmbH verbucht wurden. Ich weiß hiermit entschieden den Vorwurf der Veruntreuung von mir und behalte mir in diesem Punkt rechtliche Schritte gegen diese Aussage vor.*

*Punkt 4 und 5 Ihres Anschreibens hat sich mit den oben gemachten Ausführungen erklärt....*

Am **12.04.2012** wurde die Beschwerde mittels **Beschwerdevorentscheidung** (BVE) als unbegründet abgewiesen.

Daraufhin stellte der Bf durch seine steuerliche Vertretung mit Schriftsatz vom **14.05.2012** den Antrag, die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht (BFG) zur Entscheidung vorzulegen (**Vorlageantrag**).

Mit **Beschluss des Bundesfinanzgerichtes vom 09.07.2018** wurde der Bescheid des Finanzamtes vom 13.2.2012 aufgehoben und gem. § 278 Bundesabgabenordnung (BAO) die Sache an die Abgabenbehörde zurückgewiesen.

Daraufhin hat das Finanzamt am **12.11.2018** einen **neuen Haftungsbescheid** erlassen und den Bf für folgende Abgabenschuldigkeiten der X. GmbH gem. § 9 und § 80 BAO herangezogen:

<b>Abgabenart</b>	<b>Zeitraum</b>	<b>Höhe in Euro</b>
Umsatzsteuer (32,5%)	03/09	7.984,93
Körperschaftsteuer (32,5%)	04-06/09	142,06
Kammerumlage (32,5%)	01-03/09	41,58
Dienstgeberbeitrag (32,5%)	03/09	645,01
Dienstgeberbeitrag (32,5%)	04/09	1.410,41
Zuschlag zum DB (32,5%)	03/09	137,79
Zuschlag zum DB (32,5%)	04/09	134,77
Exekutionsgebühr (32,5%)	2009	308,33
Barauslagen (32,5%)	2009	0,35
Säumniszuschlag (32,5%)	2008	42,28
Lohnsteuer (100%)	02/09	6.275,81
Lohnsteuer (100%)	03/09	9.509,58
Lohnsteuer (100%)	04/09	4.505,35
<b>Haftsumme</b>		<b>31.138,25</b>

Dazu führte das Finanzamt aus, dass der Bf vom 20.10.2007 bis 19.6.2009 Geschäftsführer der X. GmbH gewesen wäre und die genannten Beträge bei der Gesellschaft als uneinbringlich anzusehen wären. Dies ergäbe sich zweifelsfrei daraus, dass die Gesellschaft infolge der Eröffnung des Konkursverfahrens aufgelöst worden sei.

In der gegen den Haftungsbescheid vom 12.11.2018 gerichtete **Beschwerde vom 27.11.2018** führte der Bf durch seinen rechtsanwaltlichen Vertreter aus wie folgt.

*... Im gegenständlichen Fall liegt die Fälligkeit der geltend gemachten Abgaben mehr als 9 Jahre zurück. Nach Einbringung des Vorlageantrages am 25.4.2012 hat die belangte Behörde mit Bescheid vom 18. Mai 2012 die Aussetzung der Einhebung bewilligt. Mit Beschluss des BFG vom 9. Juli 2018 wurden der angefochtene Haftungsbescheid vom 13.2.2012 sowie die Beschwerdevorentscheidung vom 12.4.2012 unter Zurückweisung der Sache an die Abgabenbehörde aufgehoben. Mit Bescheid der belangten Behörde vom 31.7.2018 wurde der Ablauf der Aussetzung der Einhebung bekannt gegeben. Dazwischen hat die belangte Behörde offensichtlich keine nach außen erkennbaren Amtshandlungen gesetzt, sodass die nunmehr im Haftungsbescheid vom 12.11.2018 geltend gemachten Abgabenschuldigkeiten verjährt sind.... .*

*... Ferner hat der Beschwerdeführer bereits in seiner Stellungnahme vom 25.8.2011 vorgebracht, dass die vorhandenen Mittel im Zeitraum 01 - 06/2009 anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet wurden und diesbezüglich auf die übermittelte Aufstellung der Höllermaier Schaller & Partner Steuerberatungsgesellschaft verwiesen. Daraus hat sich ergeben, dass das Finanzamt jedenfalls bevorzugt wurde und sich daher kein Haftungsanspruch nach § 9 BAO ergibt.... .*

*... Darüber hinaus hat der Beschwerdeführer im Juni 2009 bei der Raiffeisenbank Kuchl einen Abstattungskredit über € 250.000,- aufgenommen, damit bei seinem Ausscheiden als Geschäftsführer aushaltende Verbindlichkeiten beim Finanzamt und bei der Gebietskrankenkasse abgedeckt werden. Zur Besicherung hat der*

*Beschwerdeführer seine Privatliegenschaft verpfändet und muss nach wie vor Kreditraten zurückbezahlen. Erst nach Konkursöffnung hat sich herausgestellt, dass der verbliebene Geschäftsführer Z. die Verbindlichkeiten beim Finanzamt und bei der Gebietskrankenkasse Salzburg nicht zur Gänze abgedeckt hat. Insoweit ist dem Beschwerdeführer jedenfalls nicht einmal leichte Fahrlässigkeit vorzuwerfen. Der Grund für das Ausscheiden des Beschwerdeführers im Juni 2009 liegt darin begründet, dass dieser schwer erkrankt ist und im Rollstuhl sitzt. Diesbezügliche Befunde wurden bereits vorgelegt. Tatsächlich hat auch von Beginn an Z. Z. allein die Geschäfte geführt und war dies dem Beschwerdeführer schon ab 2007 aufgrund seiner Krankheit nicht mehr möglich. Ein Verschulden kann dem Beschwerdeführer sohin nicht angelastet werden....*

Mit **Beschwerdevorentscheidung vom 31.01.2019** wurde die Beschwerde des Bf als unbegründet abgewiesen und dazu folgendes ausgeführt:

*...Da zwischen dem 18.05.2012 und dem 31.07.2018 der Fristenlauf gem. § 238 Abs. 3 lit. B BAO aufgrund der Aussetzung der Einhebung gem. § 212a BAO in ihrem Lauf gehemmt war, bedurfte es zur Vermeidung der sog. Einhebungsverjährung keiner nach außen gerichteten Amtshandlung....*

*... Die gesamte Schuldentilgung betrug in den Monaten Februar 2009 - April 2009 incl. Der Rückstände an das Finanzamt Salzburg - Land durchschnittlich 32,5%.*

*Zumindest dieser prozentuelle Anteil hätte auch von den zum Insolvenzstichtag offenen Abgabenzurückständen getilgt werden müssen um eine Gleichbehandlung sicherstellen zu können. Die tatsächlich entrichtete Summe iHv. € 13.058,88 wurde bei der Berechnung der Haftung zugunsten des Haftungspflichtigen weiterhin haftungsmindernd berücksichtigt. Für die im Haftungsbetrag enthaltenen Lohnsteuern war der Gleichbehandlungsgrundsatz nach ständiger Rsp. Des VwGH hingegen nicht zur Anwendung zu bringen....*

*... Das Krankheitsbild von Bf (Multiple Sklerose), welches aus dem Befundbericht vom 29.04.2011 hervorgeht, lässt nicht erkennen, dass er bis Mitte 2009 die Fa. X. GmbH nicht hätte führen können. Es ist dort weder von einer kognitiven noch psychischen Beeinträchtigung die Rede, ausschließlich körperliche Symptome werden angeführt. Diese Einschätzung bestätigt der Herr Z. auch in seiner (schriftlichen) Zeugenaussage vom 04.04.2012....*

*...Über die Verwendung des Abstattungskredites iHv. rd. € 250.000,-- dessen Aufnahme zum vermeintlichen Zweck der Tilgung von Finanzamts- bzw. GKK Verbindlichkeiten auch der Zeuge Z. bestätigte, konnte das Verfahren keine Klärung bringen....*

Am **06.02.2019** stellte der Bf den Antrag die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorzulegen und beantragte gleichzeitig die **Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor dem gesamten Senat (Vorlageantrag)**.

Zur Begründung brachte er vor:

*... Wie bereits mehrfach ausgeführt, handelt sich bei den Angaben von Z. um reine Schutzbehauptungen. Auch das Landesgericht Salzburg ist nicht von den Angaben von Herrn Z. ausgegangen und wurde dieser nach den §§ 133 Abs. 1 und 2, 146, 147 Abs. 2 und 153c StGB verurteilt. Im Gegenzug wurde der Beschwerdeführer von den*

gegen ihn erhobenen Anschuldigungen (nur § 153c StGB) freigesprochen. Bereits im Jahr 2012 wurden die Kreditverträge bezüglich Kredite bei der Raiffeisenbank Kuchl vorgelegt und hat der Beschwerdeführer im Jahr 2009 Kredite im Ausmaß von € 252.000,- aufgenommen. Die Kredite sind dem Beschwerdeführer deshalb gewährt worden, da er seine Liegenschaften verpfändet hat. Die in den Krediten angeführte persönliche Haftung von Herrn Z. war wertlos und ist bis heute wertlos geblieben, zumal Herr Z. ein privates Schuldenregulierungsverfahren eingeleitet hat. Ohne die Verpfändung der Liegenschaften des Beschwerdeführers hätte die Raika Kuchl niemals die Kredite in dieser Höhe gewährt. Diesbezüglich wurde dem verbliebenen Geschäftsführer vom Beschwerdeführer der Auftrag und die Weisung erteilt, von dieser Kreditsumme die aushaftenden Verbindlichkeiten bei der Gebietskrankenkasse und beim Finanzamt zu bezahlen, wobei offensichtlich Z. nur Teilbeträge für diesen Zweck verwendet hat. Jedenfalls wurde aber ein Teilbetrag am 24. Juni 2009 über € 50.000,-- an das Finanzamt Salzburg-Land zu obiger Steuernummer überwiesen. Dieser Geldbetrag stammt aus dem von Herrn Bf aufgenommenen Kredit, für welchen er nach wie vor Rückzahlungen leisten muss. Bereits daraus ist ersichtlich, dass das Finanzamt damals im relevanten Zeitraum bevorzugt wurde. Dass der Beschwerdeführer darüber hinaus nunmehr nochmals in die Haftung als ehemaliger Geschäftsführer genommen wird, entbehrt daher jeglicher Grundlage.

Ebenso liegt kein Verschulden des Beschwerdeführers vor. Hinsichtlich der umgewidmeten Zahlung von € 50.000,-- am 24. Juni 2009 ist jedenfalls davon auszugehen, dass damit vorrangig die aushaftenden Verbindlichkeiten für den Zeitraum Jänner bis April 2009 entrichtet werden sollten. Die Zahlung der € 50.000,- ist auf die beschwerlichste Schuld anzurechnen. Für eine nochmalige Entrichtung durch den Beschwerdeführer gibt es keine Rechtsgrundlage.... .

Mit Schriftsatz vom 27.03.2019 zog der Bf den Antrag auf Durchführung der mündlichen Verhandlung vor dem gesamten Senat zurück.

## **II. entscheidungsrelevanter Sachverhalt**

Die Primärschuldnerin wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 18.09.2007 gegründet und am 20.10.2007 in das Firmenbuch eingetragen.

Mit Beschluss des Landesgerichtes Salzburg vom 16.03.2010 wurde der Konkurs eröffnet (zur Zahl S.).

Mit Beschluss des Landesgerichtes Salzburg vom 11.01.2012 wurde der Konkurs wegen Vermögenslosigkeit aufgehoben.

Die Gesellschaft wurde am 31.03.2012 aus dem Firmenbuch gelöscht.

Der Bf hatte die Geschäftsführerfunktion ab Eintragung der Gesellschaft ins Firmenbuch (20.10.2007) bis 19.06.2009 (Lösung im Firmenbuch) inne.

Am 25.06.2009 überwies der Bf einen Betrag von € 50.000,00 ohne Verrechnungsweisung an das Finanzamt.

Mit Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Land vom 13.02.2012 wurde der Beschwerdeführer als ehemaliger Geschäftsführer zur Haftung für Abgabenschuldigkeiten der Firma X. GmbH im Ausmaß von € 31.138,25 herangezogen.

Berechnung der Haftsumme laut Haftungsbescheid vom 31.02.2012

Abgabenart	Zeitraum	Fälligkeit	Summe	32,5%
Umsatzsteuer	01/09	16.03.2009	8.237,24	2.677,10
Umsatzsteuer	02/09	15.04.2009	25.279,94	8.215,98
Umsatzsteuer	03/09	15.05.2009	24.569,02	7.984,93
Körperschaftsteuer	04-06/09	15.05.2009	437,00	142,03
Kammerumlage	01-03/09	15.05.2009	127,93	41,58
Dienstgeberbeitrag	02/09	16.03.2009	3.844,24	1.249,38
Dienstgeberbeitrag	03/09	15.04.2009	4.437,04	1.442,04
Dienstgeberbeitrag	04/09	15.05.2009	4.339,71	1.410,41
Zuschlag zum DB	02/09	16.03.2009	367,34	119,39
Zuschlag zum DB	03/09	15.04.2009	423,98	137,79
Zuschlag zum DB	04/09	15.05.2009	414,68	134,77
Exekutionsgebühr	2009	14.04.09, 12.05.09	948,72	308,33
Barauslagen	2009	14.04.09, 12.05.09	1,10	0,35
Säumniszuschlag 2	2008	20.05.2009	130,08	42,28
		SUMME	73.558,02	23.906,36
		ohne Lohnsteuer		
	davon 32,5%		23.906,36	
	bereits entrichtet		13.058,88	
			10.847,48	
	+ <del>Lst</del> 02/09		6.275,81	
	+ <del>Lst</del> 03/09		9.509,58	
	+ <del>Lst</del> 04/09		4.505,35	
		Haftsumme	31.138,22	

### III. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt stützt sich auf den Inhalt des Verwaltungsaktes, auf die dem Gericht vorgelegten Unterlagen der belangten Behörde bzw. des Bf sowie auf die Ergebnisse der vom Gericht durchgeführten Ermittlungen.

### IV. Rechtsausführungen

§ 9 Abs. 1 BAO idgF lautet:

Die in den §§ 80 ff. bezeichneten Vertreter haften neben den durch sie vertretenen Abgabepflichtigen für die diese treffenden Abgaben insoweit, als die Abgaben infolge

schuldhafter Verletzung der den Vertretern auferlegten Pflichten nicht eingebracht werden können.

§ 20 BAO idgF lautet:

Entscheidungen, die die Abgabenbehörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben (Ermessensentscheidungen), müssen sich in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen."

§ 80 Abs. 1 BAO lautet:

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.

§ 224 Abs. 1 BAO idgF lautet:

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.

§ 78 Abs. 3 EStG 1988 idgF lautet:

Reichen die dem Arbeitgeber zur Verfügung stehenden Mittel zur Zahlung des vollen vereinbarten Arbeitslohnes nicht aus, so hat er die Lohnsteuer von dem tatsächlich zur Auszahlung gelangenden niedrigeren Betrag zu berechnen und einzubehalten.

§ 214 Abs. 1 BAO idgF lautet:

In den Fällen einer zusammengefassten Verbuchung der Geburung sind Zahlungen und sonstige Gutschriften, soweit im Folgenden nicht anderes bestimmt ist, auf die dem Fälligkeitstag nach ältesten verbuchten Abgabenschuldigkeiten zu verrechnen; an die Stelle des Fälligkeitstages hat der davon abweichende zuletzt maßgebliche gesetzlich zustehende oder durch Bescheid zuerkannte Zahlungstermin zu treten.

Haben mehrere Abgabenschuldigkeiten denselben Fälligkeitstag oder denselben davon abweichenden Zahlungstermin und reicht ein zu verrechnender Betrag zur Tilgung aller gleichzeitig zu entrichtenden Abgabenschuldigkeiten nicht aus, so hat die Verrechnung bei demselben Zahlungstermin auf die dem Fälligkeitstag nach ältesten verbuchten Abgabenschuldigkeiten und bei demselben Fälligkeitstag auf die früher verbuchten Abgabenschuldigkeiten zu erfolgen. Abgabenschuldigkeiten, für welche ein Pfandrecht besteht, gelten als dem Fälligkeitstag nach jüngste verbuchte Abgabenschuldigkeiten, es sei denn, das Pfandrecht wurde vertraglich eingeräumt. Die Verbuchung von Abgabenschuldigkeiten ist ohne unnötigen Aufschub und in einer von sachlichen Gesichtspunkten bestimmten Reihenfolge vorzunehmen.

§ 238 Abs. 1 BAO idgF lautet:

Das Recht eine fällige Abgabe einzuhaben und zwangsweise einzubringen, verjährt binnen fünf Jahren nach Ablauf des Kalenderjahres, in welchem die Abgabe fällig geworden ist, keinesfalls jedoch früher als das Recht zur Festsetzung der Abgabe. § 209a gilt sinngemäß.

§ 238 Abs. 3 BAO idgF lautet:

Die Verjährung ist gehemmt, solange

- a) die Einhebung oder zwangsweise Einbringung einer Abgabe innerhalb der letzten sechs Monate der Verjährungsfrist wegen höherer Gewalt nicht möglich ist, oder
- b) die Einhebung einer Abgabe ausgesetzt ist, oder
- c) einer Revision gemäß § 30 des Verwaltungsgerichtshofgesetzes 1985 – VwGG, BGBI. Nr. 10/1985, oder einer Beschwerde gemäß § 85 des Verfassungsgerichtshofgesetzes – VfGG, BGBI. Nr. 85/1953, aufschiebende Wirkung zuerkannt ist.

§ 7 Abs. 2 BAO idgF lautet:

Persönliche Haftungen (Abs. 1) erstrecken sich auch auf Nebenansprüche (§ 3 Abs. 1 und 2).

## V. Erwägungen

Unbestritten ist zunächst, dass die haftungsgegenständlichen Abgaben bei der X. GmbH uneinbringlich sind, da die Gesellschaft infolge Konkursöffnung aufgelöst wurde (Aufhebung des Konkurses wegen Vermögenslosigkeit, Löschung mit 31.3.2012).

Unbestritten ist auch, dass der Bf laut Firmenbuch in der Zeit vom 20.10.2007 bis 19.06.2009 eingetragener handelsrechtlicher Geschäftsführer der Firma X. GmbH gewesen ist.

Zu den abgabenrechtlichen Pflichten des Vertreters gehört es, dafür Sorge zu tragen, dass die Abgaben entrichtet werden. Der Zeitpunkt, für den zu beurteilen ist, ob dem Vertreter diese Pflicht getroffen hat, bestimmt sich danach, wann die Abgaben nach den abgabenrechtlichen Vorschriften zu entrichten gewesen wären (zB VwGH 22.10.2015, Ra 2015/16/0082).

Die Haftung nach § 9 Abs. 1 BAO ist eine Ausfallhaftung (VwGH 24.2.1997, 96/17/0066). Voraussetzung dafür ist die objektive Uneinbringlichkeit der betreffenden Abgaben im Zeitpunkt der Inanspruchnahme des Haftenden (VwGH 3.7.1969, 96/13/0025).

Voraussetzung für die Vertreterhaftung sind generell eine Abgabenforderung gegen den Vertretenen, die Stellung als Vertreter, die Uneinbringlichkeit der Abgabenforderung, eine Pflichtverletzung des Vertreters, dessen Verschulden an der Pflichtverletzung und die Ursächlichkeit der Pflichtverletzung für die Uneinbringlichkeit.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes trifft den Gesellschafter einer Gesellschaft, deren Abgaben nicht entrichtet wurden und uneinbringlich geworden sind, im Haftungsweg die Obliegenheit darzutun, weshalb er nicht dafür Sorge tragen konnte, dass die Gesellschaft die anfallenden Abgaben, die nun uneinbringlich geworden sind, rechtzeitig entrichtet hat, widrigenfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhafte

Pflichtverletzung angenommen werden darf. Hat der Geschäftsführer schuldhaft seine Pflicht verletzt, für die Abgabenentrichtung aus den ihm zur Verfügung stehenden Mitteln zu sorgen, so darf die Abgabenbehörde davon ausgehen, dass die Verletzung dieser Pflicht Ursache für die Uneinbringlichkeit der nicht entrichteten Abgaben war (vgl. zB VwGH 17.10.2001, Zl. 2001/13/0127).

Wie die belangte Behörde richtig ausführt, haftet ein Geschäftsführer für nicht entrichtete Abgaben einer Gesellschaft auch dann, wenn die Mittel, die ihm für die Entrichtung aller Verbindlichkeiten zur Verfügung gestanden sind, hierzu nicht ausreichen, es sei denn, er weist nach, dass er diese Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet, die Abgabenschulden daher im Verhältnis nicht schlechter behandelt hat als andere Verbindlichkeiten (VwGH 15.5.1997, 96/15/0003).

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 (zB UFS 18.05.2004, RV/0341-G/03, BFG vom 07.02.2018, RV/7100669/2016).

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ist bei der Frage der Beachtung des Gleichbehandlungsgebotes grundsätzlich auf den jeweiligen Fälligkeitstermin abzustellen (zB VwGH 19.11.1998, 97/15/0115; vgl. auch VwGH 26.11.2002, 2000/15/0081). Der Unabhängige Finanzsenat hat dagegen bereits wiederholt eine Zeitraumbetrachtung zugelassen (zB UFS 10.10.2007, RV/1907-W/07; UFS 8.10.2007, RV/2322-W/05), da eine auf einzelne Fälligkeitstage abgestellte Betrachtung in der Praxis oft nur schwer möglich ist und auch zu Verzerrungen führen könnte (etwa bei Zahlungsverzügen). So würde bei einer isolierten Betrachtung der Zahlungen nur an einem bestimmten Tag eines Monats (Fälligkeitstag; bei Selbstbemessungsabgaben in der Regel der 15. eines Monats) eine massive Bevorzugung anderer Gläubiger im Zeitraum vor oder nach diesem Stichtag außer Betracht bleiben, sodass eine Zeitraumbetrachtung (die sich über den gesamten Zeitraum erstreckt, in dem die haftungsgegenständlichen Abgaben fällig wurden) nicht nur praktikabler ist, sondern auch zu sachgerechteren Ergebnissen führt (BFG 25.06.2018, RV/3100216/2012).

Weist der Vertreter nun nach, welcher Betrag bei anteilmäßiger Befriedigung der Forderungen an die Abgabenbehörde abzuführen gewesen wäre, dann haftet er nur für die Differenz zwischen diesem und dem tatsächlich bezahlten Betrag. Tritt der Vertreter diesen Nachweis nicht an, dann kann ihm die uneinbringliche Abgabe allerdings zur Gänze vorgeschrieben werden (VwGH 23.03.2010, 2007/13/0137).

Der Bf ist dieser Behauptungs- und Beweispflicht nachgekommen. Er legte eine Schuldenaufstellung sowie eine detaillierte Darstellung getätigter Zahlungen zu den Stichtagen 28.02.2009, 31.03.2009, 30.04.2009 und 31.05.2009 vor. Demnach betrug die Schuldentilgung im Haftzeitraum nachvollziehbar durchschnittlich 32,5% (der Gesamtschulden bei gleichmäßiger Befriedigung sämtlicher Gläubiger, siehe dazu die vom Bf vorgelegten Unterlagen und Berechnungen). Das Finanzamt anerkannte die Berechnung des Bf über die Höhe der Zahlungsquote von 32,5 %, führte aber in der

Beschwerdevorentscheidung zu Recht aus, dass auch die zum Insolvenzstichtag noch offenen Abgabenschuldigkeiten, deren Fälligkeit in den Haftzeitraum fiel, mit der vom Bf errechneten prozentualen Gleichbehandlungsquote von 32,5% getilgt hätten werden müssen, nämlich in Summe € 23.906,35. Tatsächlich wurde lediglich insgesamt ein Betrag iHv. € 13.058,88 an das Finanzamt überwiesen. Die tatsächlich an das Finanzamt entrichteten Beträge von gesamt € 13.058,88 wurden in der Folge haftungsmindernd berücksichtigt, sodass eine Haftsumme von zunächst € 10.847,48 verblieb (ohne Lohnsteuer).

Eine Ausnahme vom Gleichbehandlungsgrundsatz stellt die Lohnsteuer dar.

Aus der Bestimmung des § 78 Abs. 3 EStG 1988 ergibt sich die Verpflichtung, dass die Lohnsteuer - ungeachtet des Grundsatzes der Gleichbehandlung aller andrängenden Gläubiger - zur Gänze zu entrichten ist (VwGH 25.1.2000, 96/15/0080; 30.10.2001, 2001/14/0087).

Der Bf hat Lohnzahlungen an die Arbeitnehmer der GmbH nicht in Abrede gestellt. Wirtschaftliche Schwierigkeiten der GmbH sind hinsichtlich der Haftungsanspruchnahme für die Lohnsteuer ohne rechtliche Bedeutung. Wird die Lohnsteuer nicht einbehalten und an das Finanzamt abgeführt, ist nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes - ungeachtet der wirtschaftlichen Schwierigkeiten der Primärschuldnerin - von einer schuldhafte Pflichtverletzung des Geschäftsführers auszugehen. Nach der durch das Erkenntnis eines verstärkten Senates vom 18.10.1995, 91/13/0037, ausdrücklich aufrecht erhaltenen ständigen Rechtsprechung des VwGH fällt es einem Vertreter im Sinn der §§ 80 ff BAO als Verschulden zu Last, wenn er Löhne auszahlt, aber die darauf entfallende Lohnsteuer nicht an das Finanzamt abführt (VwGH 15.12.2004, 2004/13/0146).

Dies gilt nur hinsichtlich der Lohnsteuer, nicht aber hinsichtlich der Dienstgeberbeiträge und der Dienstgeberzuschläge, für die der Gleichbehandlungsgrundsatz zur Anwendung kommt.

Gemäß § 7 Abs. 2 BAO erstrecken sich persönliche Haftungen auch auf Nebenansprüche (Säumniszuschläge, etc).

Der vom Bf in der Beschwerde vom 27.11.2018 vorgebrachte Einwand des Eintritts der Verjährung gemäß § 207 BAO muss allerdings ins Leere gehen.

Die Geltendmachung der Haftung gemäß § 9 Abs. 1 BAO ist eine Maßnahme des Einbringungsverfahrens, die der Einhebungsverjährung gemäß § 238 BAO unterliegt.

Gemäß § 238 Abs. 1 BAO verjährt das Recht, eine fällige Abgabe einzuheben und zwangsweise einzubringen, binnen 5 Jahren nach Ablauf des Kalenderjahres, in welchen die Abgabe fällig geworden ist, keineswegs jedoch früher als das Recht zur Festsetzung der Abgabe. Gemäß § 238 Abs. 2 BAO wird die Verjährung fälliger Abgaben durch jede zur Durchsetzung des Anspruches unternommene, nach außen hin erkennbare Amtshandlung unterbrochen und mit Ablauf des Jahres, in welchen die Unterbrechung eingetreten ist, beginnt die Verjährungsfrist neu zu laufen. Die Verjährung ist unter anderem während des Zeitraumes gehemmt, in dem die Einhebung einer Abgabe

ausgesetzt ist (Abs. 3 lit b, siehe auch *Ritz*, BAO, 6.A., Rz 4 zu § 224). Die Wirkung der Hemmung besteht für die Zeitspanne zwischen Bewilligung und Ablauf der Aussetzung der Einhebung (*Ritz*, BAO, 6.A., Rz 20 zu § 238).

Dem Einwurf des Bf, er wäre schon ab 2007 aufgrund seiner Krankheit nicht mehr in der Lage die Geschäfte der GmbH zu führen, ist entgegenzuhalten, dass sich, wie schon in der Beschwerdevorentscheidung ausgeführt, in dem der Behörde vorgelegten Befundbericht von Dr. A., Fachärztin für Neurologie und Psychiatrie vom 24.04.2011, keinerlei Hinweise auf eine geistige oder sonstige Beeinträchtigung des Bf finden, die den Schluss zuließen, dass der Bf im Haftzeitraum bzw. bis zur Niederlegung seiner Tätigkeit mit 19.06.2009, nicht in der Lage gewesen wäre, seine Funktion als Geschäftsführer auszuüben.

Zum Vorbringen des Bf über Aufnahmezweck und Verwendung des Abstattungskredites in Höhe von € 250.000,00 (Raika Kuchl) wird auf die Ausführungen in der Beschwerdevorentscheidung verwiesen und ergänzend dazu ausgeführt, dass der Bf nachweislich am 25.06.2009 einen Betrag von € 50.000,00 ohne Verrechnungsweisung an das Finanzamt überwiesen hat, und die Überweisungssumme damit gemäß § 214 Abs. 1 BAO zunächst auf die dem Fälligkeitstag nach ältesten Schuldigkeiten verrechnet wurde.

Die Geltendmachung der Haftung liegt im Ermessen der Abgabenbehörde (§ 20 BAO). Das Ermessen der Abgabenbehörde hat sich innerhalb der vom Gesetz aufgezeigten Grenzen (§ 20 BAO) zu halten hat. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommender Umstände zu treffen. Den Gesetzesbegriff "Billigkeit" ist dabei die Bedeutung berechtigte Interessen der Partei, den Gesetzesbegriff "Zweckmäßigkeit" die Bedeutung "öffentliches Anliegen an der Einbringung der Abgaben" beizumessen (vgl. VwGH 24.02.1997, 96/17/0066).

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (zB VwGH vom 03.09.2008, 2006/13/0159) ist dem Element der Zumutbarkeit der Heranziehung eines Haftungspflichtigen angesichts lange verstrichener Zeit im Rahmen der behördlichen Ermessensübung besondere Bedeutung beizumessen.

Im vorliegenden Fall stand die Uneinbringlichkeit der Abgabenschuldigkeiten spätestens mit der am 31.03.2012 erfolgten amtswegigen Löschung der Primärschuldnerin im Firmenbuch fest. Der gegenständliche Haftungsbescheid erging, wie oben ausgeführt, knapp innerhalb der Einhebungsverjährungsfrist am 12.11.2018, also nach einem Zeitraum von über sechs Jahren, wobei aus der Aktenlage nicht abgeleitet werden kann, dass dafür Gründe maßgeblich waren, die ausschließlich beim Bf gelegen sind.

Diesen Billigkeitserwägungen stehen Zweckmäßigkeitserwägungen dahingehend gegenüber, dass die Haftungsinanspruchnahme des Bf im gegenständlichen Fall die einzige Möglichkeit der Einbringlichmachung des bei der Primärschuldnerin uneinbringlich gewordenen Abgabenzurückstandes darstellt.

In Abwägung der Billigkeits- und Zweckmäßigkeitsgründe vertritt das BFG daher die Ansicht, dass die Einschränkung des Haftungsbetrages im Ermessenswege betreffend

Säumniszuschlag 2 für 2008 und Barauslagen 2009 zur Gänze und in Bezug auf die übrigen haftungsgegenständlichen Abgabenschuldigkeiten, auf ein Ausmaß von 30% gerechtfertigt erscheint, weshalb die Haftung im Rahmen der Ermessensübung auf € 21.766,93 eingeschränkt wird.

Die Berechnung der Haftsumme und Haftungsinanspruchnahme stellt sich nach den obigen Ausführungen daher wie folgt dar:

Abgabenart	Zeitraum	Haftsumme ursprl.	Ermessen 30%	Haftsumme neu
Umsatzsteuer	03/09	7.984,93	2.395,48	5.589,45
Körperschaftsteuer	04-06/09	142,06	42,62	99,44
Kammerumlage	01-03/09	41,58	12,47	29,11
Dienstgeberbeitrag	03/09	645,01	193,50	451,51
Dienstgeberbeitrag	04/09	1.410,41	423,12	987,29
Zuschlag zum DB	03/09	137,79	41,34	96,45
Zuschlag zum DB	04/09	134,77	40,43	94,34
Exekutionsgebühr	2009	308,33	92,50	215,83
Barauslagen	2009	0,35	0,00	0,00
Säumniszuschlag	2008	42,28	0,00	0,00
Lohnsteuer	02/09	6.275,81	1.882,74	4.393,07
Lohnsteuer	03/09	9.509,58	2.852,87	6.656,71
Lohnsteuer	04/09	4.505,35	1.351,35	3.153,75
	<b>Haftsumme</b>	<b>31.138,25</b>	<b>9.328,43</b>	<b>21.766,93</b>

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

## VI. Zulässigkeit der Revision

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist die Revision gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nicht zulässig, da den im gegenständlichen Verfahren zu klärenden Rechtsfragen keine weiter gehende, einzelfallübergreifende und rechtssystematische Relevanz und damit keine erhebliche Bedeutung im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG zukam bzw. die Rechtsfragen bereits ausreichend durch die zitierte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, von der das gegenständliche Erkenntnis nicht abweicht, geklärt sind.

Salzburg-Aigen, am 15. April 2019