

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat in der Beschwerdesache N.N., Adresse1, vertreten durch Dr. Alfred Pressl, Rechtsanwalt, Hetzgasse 45, 1030 Wien, über die Beschwerde vom 25. Juli 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 3/11 Schwechat Gerasdorf vom 26. Juni 2008 betreffend Haftung gemäß § 9 Abs. 1 BAO iVm § 80 Abs. 1 BAO nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 4. September 2014 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde des N.N. wird teilweise Folge gegeben und die Haftung auf einen Betrag von € 49.814,53 (statt bisher € 101.558,14), und zwar auf folgende Abgabenschuldigkeiten, eingeschränkt:

Abgabenart	Zeitraum	Betrag in Euro
Umsatzsteuer	04/2002	1.653,66
Umsatzsteuer	06/2002	3.736,19
Umsatzsteuer	09/2002	1.157,93
Umsatzsteuer	10/2002	170,66
Umsatzsteuer	12/2002	820,13
Umsatzsteuer	04/2003	1.807,01
Lohnsteuer	05/2002	969,66
Lohnsteuer	07/2002	2.182,19
Lohnsteuer	08/2002	6.258,25
Lohnsteuer	09/2002	1.824,77
Lohnsteuer	11/2002	4.093,56
Lohnsteuer	12/2002	9.451,83
Lohnsteuer	01/2003	1.103,28
Lohnsteuer	02/2003	956,77
Lohnsteuer	04/2003	956,77
Lohnsteuer	05/2003	4.381,18

Dienstgeberbeitrag	05/2002	773,66
Dienstgeberbeitrag	07/2002	586,84
Dienstgeberbeitrag	08/2002	1.101,47
Dienstgeberbeitrag	09/2002	904,76
Dienstgeberbeitrag	11/2002	1.012,10
Dienstgeberbeitrag	12/2002	1.610,18
Dienstgeberbeitrag	01/2003	288,31
Dienstgeberbeitrag	02/2003	243,72
Dienstgeberbeitrag	04/2003	249,07
Dienstgeberbeitrag	05/2003	788,48
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	05/2002	75,65
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	07/2002	57,38
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	08/2002	107,70
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	09/2002	88,47
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	11/2002	98,96
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	12/2002	157,44
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	01/2003	26,91
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	02/2003	22,75
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	04/2003	23,25
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	05/2003	73,59
	gesamt:	49.814,53

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

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 26. Juni 2008 wurde N.N. (im Folgenden Bf. genannt) gemäß § 9 Abs. 1 BAO iVm § 80 BAO als Haftungspflichtiger für aushaltende Abgabenschuldigkeiten der Fa. X-GmbH (FN Zl.) in Höhe von € 101.558,14 in Anspruch genommen. Dieser Betrag gliedert sich wie folgt:

Abgabenart	Zeitraum	Betrag in Euro
Umsatzsteuer	04/2002	3.307,33
Umsatzsteuer	06/2002	7.472,38
Umsatzsteuer	09/2002	2.315,86
Umsatzsteuer	10/2002	341,32
Umsatzsteuer	12/2002	1.640,27
Umsatzsteuer	2003	1.929,09
Umsatzsteuer	02/2003	0,01
Umsatzsteuer	04/2003	3.614,03
Lohnsteuer	05/2002	1.939,33
Lohnsteuer	07/2002	4.364,39
Lohnsteuer	08/2002	12.516,51
Lohnsteuer	09/2002	3.649,55
Lohnsteuer	11/2002	8.187,13
Lohnsteuer	12/2002	18.903,67
Lohnsteuer	01/2003	2.206,57
Lohnsteuer	02/2003	1.913,53
Lohnsteuer	04/2003	1.913,53
Lohnsteuer	05/2013	8.762,36
Dienstgeberbeitrag	05/2002	1.547,31
Dienstgeberbeitrag	07/2002	1.173,67
Dienstgeberbeitrag	08/2002	2.202,93
Dienstgeberbeitrag	09/2002	1.809,52
Dienstgeberbeitrag	11/2002	2.024,19
Dienstgeberbeitrag	12/2002	3.220,36
Dienstgeberbeitrag	01/2003	576,62
Dienstgeberbeitrag	02/2003	487,43
Dienstgeberbeitrag	04/2003	498,14
Dienstgeberbeitrag	05/2003	1.576,95
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	05/2002	151,29

Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	07/2002	114,76
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	08/2002	215,40
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	09/2002	176,93
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	11/2002	197,92
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	12/2002	314,88
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	01/2003	53,82
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	02/2003	45,49
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	04/2003	46,49
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	05/2003	147,18
	gesamt:	101.558,14

Zur Begründung wurde nach Zitieren der bezughabenden Gesetzesbestimmungen ausgeführt, laut Firmenbuch sei der Bf. vom 14. Juni 1994 bis 22. Juli 2006 handelsrechtlicher Geschäftsführer der Fa. X-GmbH, also einer juristischen Person und daher gemäß § 18 GmbH-Gesetz zu deren Vertretung berufen gewesen. Er sei somit auch verpflichtet gewesen, die Abgaben aus deren Mittel zu bezahlen.

Hinsichtlich der Heranziehung für aushaftende Umsatzsteuer sei festzuhalten, gemäß § 21 Abs. 1 UStG 1994 habe der Unternehmer spätestens am Tag (gemeint wohl am 15. Tag = Fälligkeitstag) des auf den Kalendermonat (Voranmeldungszeitraum) zweitfolgenden Kalendermonats eine Voranmeldung bei dem für die Erhebung 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 habe. Der Unternehmer habe eine sich ergebende Vorauszahlung spätestens am Fälligkeitstag zu entrichten. Für die Jahre 2002 und 2003 sei die Umsatzsteuer festgesetzt bzw. rechtskräftig veranlagt, jedoch nicht entrichtet worden.

In diesem Zusammenhang sei auf die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu verweisen, wonach es Sache des Geschäftsführer sei, die Gründe darzulegen, die ihn ohne sein Verschulden daran gehindert hätten, die ihm obliegende abgabenrechtliche Verpflichtung zu erfüllen, widrigenfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung gemäß § 9 Abs. 1 BAO angenommen werden dürfe (VwGH 18.10.1995, 91/13/0037, 0038).

Demnach hafte der Geschäftsführer für die nicht entrichteten Abgaben der Gesellschaft auch dann, wenn die Mittel, die ihm für die Entrichtung aller Verbindlichkeiten der Gesellschaft zur Verfügung standen, hierzu nicht ausreichten, es sei denn, er weise nach, dass er diese Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeit verwendet,

die Abgabenschulden daher im Verhältnis nicht schlechter behandelt habe, als andere Verbindlichkeiten.

Hinsichtlich der Heranziehung zur Haftung für aushaftende Lohnsteuer für den Zeitraum 2002 und 2003 sei festzuhalten, dass gemäß § 78 Abs. 1 EStG 1988 der Arbeitnehmer die Lohnsteuer bei jeder Lohnzahlung einzubehalten habe. Es wäre daher Sache des Bf. gewesen, für eine zeitgerechte Lohnsteuerabfuhr Sorge zu tragen. Er hingegen habe die fälligen Lohnsteuerbetrag dem Finanzamt gemeldet, eine Abfuhr jedoch unterlassen. Es werde in diesem Zusammenhang darauf verwiesen, dass der Arbeitgeber gemäß § 78 Abs. 3 EStG für den Fall, dass die ihm zur Verfügung stehenden Mittel zur Zahlung des vollen vereinbarten Arbeitslohnes nicht ausreichten, verpflichtet sei, die Lohnsteuer von dem tatsächlich zur Auszahlung gelangenden niedrigeren Betrag zu berechnen, einzubehalten und abzuführen. In der Nichtbeachtung dieser Verpflichtung sei jedenfalls ein schuldhaftes Verhalten zu erblicken (VwGH 18.9.1985, 84/13/0085).

Hinsichtlich der Heranziehung zur Haftung für ausstehende Dienstgeberbeiträge und Dienstgeberzuschläge wäre es die Pflicht des Bf. gewesen, für eine zeitgerechte Abfuhr Sorge zu tragen. Er hingegen habe die Abfuhr der angeführten fälligen Beträge unterlassen. In der Nichtbeachtung sei jedenfalls ein schuldhaftes Verhalten zu erblicken.

Hinsichtlich anderer Abgaben, die für das Geschäftsergebnis einer juristischen Person nicht erfolgsneutral seien, sei es Sache des gemäß § 80 BAO befugten Vertreters darzutun, weshalb er nicht dafür Sorge tragen habe können, dass die anfallenden Abgaben rechtzeitig entrichtet wurden, widrigenfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung angenommen werden dürfe. In der Regel werde nämlich nur der Geschäftsführer jenen ausreichenden Einblick in die Gebarung der Gesellschaft haben, der ihm entsprechende Behauptungen und Nachweise ermögliche. Außerdem treffe den Haftenden (§ 77 Abs. 2 BAO) die gleiche Offenlegungs- und Wahrheitspflicht (§ 119 BAO) wie den Abgabepflichtigen, sodass er zeitgerecht für die Möglichkeit des Nachweises seines pflichtgemäßen Verhaltens vorzusorgen habe.

Der zur Haftung herangezogene Geschäftsführer habe daher das Fehlen ausreichender Mittel zur Abgabenentrichtung nachzuweisen. Außerdem habe er darzutun, dass er die Abgabenforderungen bei der Verwendung der vorhandenen Mittel nicht benachteiligt habe (vgl. z.B. 13.9.1998, 87/14/0148).

Da der Bf. seinen abgabenrechtlichen Verpflichtungen im angeführten Umfang nicht nachgekommen sei und die Abgaben bei der Gesellschaft uneinbringlich wären, sei wie im Spruch zu entscheiden gewesen.

Die Uneinbringlichkeit begründe sich darauf, dass die Gesellschaft gemäß § 40 FBG wegen Vermögenslosigkeit gelöscht worden sei.

Gegen diesen Haftungsbescheid richtet sich die vorliegende frist- und formgerechte Berufung des Bf. vom 25. Juli 2008, welche dem Unabhängigen Finanzsenat am 3. September 2013 (= Datum des Einlangens) zur Entscheidung vorgelegt

wurde und welche nunmehr gemäß § 323 Abs. 38 BAO als Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht zu erledigen ist.

Mit der gegenständlichen Beschwerde wird der Haftungsbescheid vom 26. Juni 2008 zur Gänze angefochten und als Beschwerdegründe die unrichtige Sachverhaltsermittlung, die Mangelhaftigkeit des Verfahrens und die inhaltliche Rechtswidrigkeit geltend gemacht.

Die Abgabenbehörde habe die Haftung deswegen zu Unrecht ausgesprochen, weil ein Verschulden des Bf. für die Nichtentrichtung der Steuern bzw. Abgaben nicht gegeben sei, da der Bf. aufgrund der Zahlungsunfähigkeit der Fa. X-GmbH keine Dispositionsmöglichkeit für entsprechende liquide Mittel gehabt habe.

Richtig sei, dass der Bf. seit 14. Juni 1994 Geschäftsführer der Fa. X-GmbH, FN ZI., gewesen sei, wobei am 15. Juli 2003 der Konkurs über das Vermögen dieser Gesellschaft eröffnet worden sei. Unbestritten sei daher, dass der Bf. für die vom Haftungsbescheid erfassten Zeiträume als Geschäftsführer zu dem in § 80 BAO genannten Personenkreis gehöre.

Die Haftung eines Geschäftsführers gemäß § 9 Abs. 1 BAO für Abgabenverbindlichkeit der Gesellschaft setze jedoch voraus, dass diese beim Abgabepflichtigen infolge schuldhafter Verletzung der ihn treffenden Verpflichtung nicht eingebracht werden könne. Mangels schuldhafter Verletzung der Geschäftsführerpflichten komme eine Haftung daher nicht in Betracht.

Die Vermögensverhältnisse der Fa. X-GmbH im Zeitraum vor der Konkurseröffnung seien bereits Gegenstand einer ausführlichen Prüfung im Verfahren GZ1 beim Landesgericht für Strafsachen A. gewesen, in welchem Verfahren der Bf. vom Vorwurf der fahrlässigen Gläubigerbeeinträchtigung freigesprochen worden sei.

Das in diesem Verfahren eingeholte Gutachten des Sachverständigen B.C., welches der Bf. in den relevanten Teilen seiner Stellungnahme vom 16. Jänner 2007 angeschlossen habe, werde zu den Ursachen der Zahlungsunfähigkeit der Fa. X-GmbH festgehalten, dass "*in einer jungen und ständig im Umbruch befindlichen Branchen (Internetbusiness)*", in der die Gesellschaft tätig gewesen sei, der Abzug jeglicher Unterstützung des damaligen strategischen Partners, der Firmengruppe E., zum wirtschaftlichen Niedergang führen habe müssen.

Festzuhalten sei somit, dass die Insolvenz der Primärschuldnerin auf externe Faktoren zurückzuführen sei, die nicht der Verantwortlichkeit der Geschäftsführung unterstellt werden könnten, woraus in konsequenter Weise nicht nur der Freispruch im erwähnten Strafverfahren resultierte, sondern sich auch erhelle, dass die mangelnde Liquidität zur Entrichtung der verfahrensgegenständlichen Abgaben nicht auf ein schuldhaftes Verhalten des Bf. zurückzuführen sei.

Zum Beweis dafür werde auf das Sachverständigengutachten des B.C. vom 1. Dezember 2005, Seiten 44 bis 46 (der Beschwerde beigelegt) verwiesen und die Beischaffung des Aktes GZ1 des LG für Strafsachen A. ausdrücklich beantragt. Weiters werde im

bekämpften Bescheid nicht berücksichtigt, dass zwischen einer allfälligen schuldhaften Pflichtverletzung des Bf. und der Uneinbringlichkeit der Abgabenforderung ein Rechtswidrigkeitszusammenhang dahingehend bestehen müsse, dass bei oder nach Fälligkeit der Verbindlichkeiten Mittel zu deren Bezahlung beim Abgabepflichtigen zur Verfügung gestanden seien und er dennoch nicht für die Abgabentilgung Sorge getragen hätte (VwGH 20.9.1996, 94/17/0420).

Bei sämtlichen Abgabenverbindlichkeiten, für die der Bf. mit dem angefochtenen Bescheid für die Haftung herangezogen werden solle, liege die Fälligkeit an der Grenze zum bzw. im dritten Quartal 2002. Die Verbindlichkeiten fielen damit genau in die Zeit, in der die Zahlungsunfähigkeit - wie in den erwähnten Sachverständigengutachten im Detail ausgeführt werde – der Fa. X-GmbH bereits eingetreten gewesen sei.

Mangels Zahlungsfähigkeit sei somit die erforderliche Liquidität zur Veranlassung der Bezahlung der Abgabenverbindlichkeiten und auch der Verbindlichkeiten gegenüber anderer Gläubigern nicht mehr gegeben gewesen. Im Sinne der Rechtsprechung, wonach die Rechtswidrigkeit die Nichtentrichtung von Abgaben voraussetze, dass auch ausreichende Mittel zu deren Entrichtung vorhanden gewesen seien – was gegenständlich nicht der Fall gewesen sei – sei der Haftungstatbestand des § 9 BAO nicht erfüllt.

Die Behörde erster Instanz habe dies infolge unrichtiger rechtlicher Beurteilung nicht erkannt und daher zu Unrecht die Haftung des Bf. für die Abgabenverbindlichkeiten der Fa. X-GmbH ausgesprochen. Der bekämpfte Bescheid sei daher mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit belastet.

Darüber hinaus treffe der bekämpfte Bescheid keine Feststellungen zur Liquidität der Fa. X-GmbH im gegenständlichen Zeitraum, sondern halte nur lapidar fest, dass der zur Haftung herangezogene Geschäftsführer das Fehlen ausreichender Mittel zur Abgabenentrichtung nachzuweisen habe.

Zum Nachweis der fehlenden Liquidität der Primärschuldnerin ab dem dritten Quartal 2002 habe der Bf. die relevanten Teile des bereits eingeholten Gutachtens eines allgemeinen beeideten und gerichtlich zertifizierten Sachverständigen vorgelegt und darüber hinaus seine Parteieneinvernahme beantragt.

Das Gutachten werde im bekämpften Bescheid jedoch nicht einmal erwähnt; die vom Bf. beantragte Einvernahme seiner Person habe die Behörde erster Instanz ebenso wenig durchgeführt. Damit sei der von ihm vorgebrachte und mit konkreten Beweismittel untermauerte Sachverhalt von der Behörde erster Instanz nicht geprüft worden, obwohl sich bei dessen Überprüfung keine Verletzung abgabenrechtlicher Verbindlichkeiten und somit keine Haftung des Bf. begründen ließe. Im erstinstanzlichen Verfahren wäre der Sachverhalt offenkundig unvollständig bzw. unter Außerachtlassung der vom Bf. angebotenen Beweismittel und damit unrichtig ermittelt worden.

Bei Berücksichtigung der Ergebnisse des vom Bf. vorgelegten Sachverständigengutachtens und bei Aufnahme der von ihm beantragten Beweise

hätte zudem ein anderslautender Bescheid erlassen werden können bzw. – da sich das Fehlen des gesetzlichen Tatbestandes herausgestellt hätte – eine Bescheiderlassung unterbleiben können. Der bekämpfte Bescheid sei daher Ergebnis eines mangelhaften Verfahrens.

Zusammengefasst sei der bekämpfte Bescheid sowohl mit Rechtswidrigkeit des Inhaltes als auch mit Rechtswidrigkeit infolge der Verletzung von Verfahrensvorschriften und unrichtiger Sachverhaltsermittlung belastet.

Der Bf. stelle daher den Antrag auf Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung und ersatzlose Aufhebung des angefochtenen Haftungsbescheides bzw. diesen in eventu aufzuheben und die Sache an die Abgabenbehörde zurückzuverweisen.

Nachdem die gegenständliche Berufung (nunmehr Beschwerde) dem Unabhängigen Finanzsenat am 3. September 2013 (Datum des Einlangens) vorgelegt wurde, erging an den Bf. zu Handen seines steuerlichen Vertreters am 17. Dezember 2013 folgender Vorhalt:

"Aus der Aktenlage ist ersichtlich, dass Sie als verantwortlicher Geschäftsführer der Fa. X-GmbH bis Juni 2003 Löhne ausbezahlt haben, was auf das Vorhandensein liquider Mittel für eine zumindest teilweise Entrichtung der nunmehr uneinbringlich aushaftenden Abgabenschuldigkeiten schließen lässt. Im Sinne der ständigen Judikatur zu § 9 Abs. 1 BAO kommt es nicht darauf an, ob Sie gegen insolvenzrechtliche Bestimmungen verstoßen haben, sondern vielmehr ob Sie als Geschäftsführer Ihren abgabenrechtlichen Verpflichtungen zur Gläubigergleichbehandlung nachgekommen sind.

Bezugnehmend auf Ihre oben angeführte Berufung werden Sie ersucht, den im Rahmen der einem Geschäftsführer auferlegten Behauptungs- und Konkretisierungspflicht zur Feststellung des für die aliquote Erfüllung der Abgabenschuld zur Verfügung stehenden Teiles vom Gesamtbetrag der liquiden Mittel geforderten Liquiditätsstatus - in Form einer Gegenüberstellung aller liquiden Mittel und Verbindlichkeiten ab dem jeweiligen Fälligkeitstag der haftungsgegenständlichen Abgaben bis zur Konkurseröffnung, wobei es auf die Abgabenverbindlichkeiten einerseits und die Summe der übrigen Verbindlichkeiten andererseits sowie die Verwendung der vorhandenen Mittel ankommt, wobei auch die Zug-um-Zug-Geschäfte zu berücksichtigen sind,
bis 31. Jänner 2014 vorzulegen."

Mit Schriftsatz vom 31. Jänner 2014 beantragte der Bf. eine Fristerstreckung zur Vorlage des Liquiditätsstatus bis zum 14. März 2014 und führte dazu aus, der Auftrag zur Vorlage eines Liquiditätsstatus "in Form einer Gegenüberstellung aller liquiden Mittel und Verbindlichkeiten ab dem jeweiligen Fälligkeitstag der haftungsgegenständlichen Abgaben bis zur Konkurseröffnung" sei dem Bf. am 18. Dezember 2013 zugestellt worden. Der Bf. sei derzeit noch bemüht, die hierzu nötigen Buchhaltungsunterlagen zu lokalisieren, was sich insbesondere in Anbetracht der Dauer des Berufungsverfahrens (die Berufung sei am 25. Juli 2008 eingebracht worden) als schwierig und zeitintensiv erweise.

Die Vorlage eines Gleichbehandlungsnachweises (Liquiditätsstatus) ist in der Folge unterblieben.

Im Rahmen der mündlichen Verhandlung vor dem Bundesfinanzgericht am 4. September 2014 führte der Bf. auf Vorhalt, dass die letzte Zahlung auf das Abgabenkonto vor Konkursöffnung am März 2003 erfolgte sei und dass nach der Aktenlage Löhne bis Juni 2003 (Meldung von Lohnabgaben) ausbezahlt worden seien, was auf das Vorhandensein liquider Mittel bis Ende Juni 2003 hinweise, aus, er habe sich im Zusammenhang mit der schlechten Liquiditätslage der GmbH hinsichtlich einer ordnungsgemäßen Vorgangsweise beraten lassen und er könne sich erinnern, dass ihm damals geraten worden sei, die Gläubiger anteilig gleichmäßig zu befriedigen. Er könne jedoch zum heutigen Tag keine entsprechenden Beweise bzw. keine Glaubhaftmachung der Gleichbehandlung vorlegen, da entsprechende Unterlagen nicht mehr vorhanden wären.

Des Weiteren wendete der Bf. in der mündlichen Beschwerdeverhandlung ein, dass der Eintritt der Verjährung der Haftungsinanspruchnahme des Bf. entgegen stehen würde. Auch werde auf die lange Dauer des Haftungsverfahrens verwiesen, die zugunsten des Bf. zu berücksichtigen sei.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Gemäß § 323 Abs. 38 BAO sind die am 31. Dezember 2013 bei dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen und Devolutionsanträge sind vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

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

Gemäß § 80 Abs. 1 BAO haben die zur Vertretung juristischer Personen berufenen Personen und die gesetzlichen Vertreter natürlicher Personen alle Pflichten zu erfüllen, die den von ihnen Vertretenen obliegen, und sind befugt, die diesen zustehenden Rechte wahrzunehmen. Sie haben insbesondere dafür zu sorgen, dass die Abgaben aus den Mitteln, die sie verwalten, entrichtet werden.

Gemäß § 238 Abs. 1 BAO verjährt das Recht, eine fällige Abgabe einzuhaben und zwangsweise einzubringen, 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.

Gemäß § 238 Abs. 2 BAO wird die Verjährung fälliger Abgaben durch jede zur Durchsetzung des Anspruches unternommene, nach außen erkennbare Amtshandlung, wie durch Mahnung, durch Vollstreckungsmaßnahmen,

durch Bewilligung einer Zahlungserleichterung oder durch Erlassung eines Haftungsbescheides unterbrochen. Mit Ablauf des Jahres, in welchem die Unterbrechung eingetreten ist, beginnt die Verjährungsfrist neu zu laufen.

Gemäß § 209a Abs. 1 BAO steht der Eintritt der Verjährung einer Abgabenfestsetzung, die in einer Beschwerdevorentscheidung oder in einem Erkenntnis zu erfolgen hat, nicht entgegen.

Die Erlassung eines Haftungsbescheides ist eine Einhebungsmaßnahme und als solche daher nur innerhalb der Einhebungsverjährungsfrist des § 238 BAO zulässig (Hinweis Ritz, BAO⁵, § 224 Tz 4; VwGH 17.12.2003, 99/13/0036; VwGH 24.1.1966, 94/13/0069).

Durch die am 10. September 2003 erfolgte Anmeldung der haftungsgegenständlichen Abgabenschuldigkeiten im Konkurs der Fa. X-GmbH, welche eine Unterbrechungshandlung im Sinne des § 238 Abs. 2 BAO im Bezug auf die im Jahr 2002 fällig gewordenen Abgaben darstellte, begann die Frist der Einhebungsverjährung für sämtliche dem gegenständlichen Haftungsbescheid zugrunde liegenden Abgaben (Umsatzsteuervorauszahlungen und Lohnabgaben aus 2002 und 2003) mit Ablauf des Jahres 2003. Der gegenständliche Haftungsbescheid vom 26. Juni 2008 erging daher innerhalb der fünfjährigen Frist für die Einhebungsverjährung. Während der Dauer des gegenständlichen Rechtsmittelverfahren konnte die Einhebungsverjährung gemäß § 238 Abs. 1 letzter Satz BAO iVm § 209a Abs. 1 BAO nicht eintreten. Der diesbezügliche Einwand im Rahmen der mündlichen Verhandlung vor dem Bundesfinanzgericht erweist sich daher als nicht gerechtfertigt.

Laut Firmenbuch war der Bf. im Zeitraum 14. Juni 1994 bis zur Eröffnung des Konkursverfahrens über das Vermögen der Fa. X-GmbH mit Beschluss des Handelsgerichtes A. vom 15. Juli 2013 deren handelsrechtlicher Geschäftsführer und zählt damit zum Kreis der in § 80 Abs. 1 BAO genannten gesetzlichen Vertreter, welche gemäß § 9 Abs. 1 BAO zur Haftung herangezogen werden können.

Die Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgabenschuldigkeiten bei der Primärschuldnerin Fa. X-GmbH steht aufgrund der am 22. Juli 2006 erfolgten amtswegigen Löschung gemäß § 40 FBG wegen Vermögenslosigkeit nach erfolgter Aufhebung des Konkurses mit Beschluss des Handelsgerichtes A. vom 17. November 2005 unbestritten fest.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hat im Haftungsverfahren der Vertreter darzutun, aus welchen Gründen ihm die Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten unmöglich gewesen sei, widrigenfalls die Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung im Sinne des § 9 Abs. 1 BAO annehmen darf. Hat der Vertreter schuldhaft seine Pflicht verletzt, für die Abgabenentrichtung aus den Mitteln der Gesellschaft zu sorgen, so darf die Abgabenbehörde davon ausgehen, dass die Pflichtverletzung für die Uneinbringlichkeit ursächlich war (vgl. VwGH 29.5.2013, 2010/16/0019).

Unter Verweis auf die im dritten Quartal 2002 eingetretene Zahlungsunfähigkeit der Fa. X-GmbH und auf die Ergebnisse des Strafverfahrens vor dem Landesgericht A., GZ1, in welchen der Bf. vom Vorwurf der fahrlässigen Gläubigerbeeinträchtigung freigesprochen wurde, bestreitet der Bf. das Vorliegen einer schuldhaften Pflichtverletzung im Sinne des § 9 BAO. Er führt aus, dass keine ausreichende liquiden Mittel für die Entrichtung der haftungsgegenständlichen Abgabenschuldigkeiten (und auch für die Begleichung der übrigen Verbindlichkeiten) vorhanden gewesen seien und beantragt zum Beweis dafür, dass die mangelnde Liquidität zur Entrichtung der verfahrensgegenständlichen Abgaben nicht auf ein schuldhaftes Verhalten des Bf. zurückzuführen sei, die Beischaffung des Strafaktes des Landesgerichtes für Strafsachen A. (Zl. GZ1). Zum diesem Beweisantrag ist auszuführen, dass seitens des Bundesfinanzgerichtes im gegenständlichen Haftungsverfahren, in welchem die Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten des Bf. einer näheren Überprüfung zu unterziehen ist, als erwiesen angenommen wird, dass zu den Fälligkeitstagen der haftungsgegenständigen Abgabenschuldigkeiten keine ausreichenden liquiden Mittel für deren Entrichtung vorhanden waren und auch, dass die mangelnde Liquidität nicht auf einem schuldhaften Verhalten des Bf., wie im Verfahren vor dem Landesgericht für Strafsachen A. festgestellt, beruht.

Im gegenständlichen Haftungsverfahren war aber vielmehr zu überprüfen, ob mit den zu den jeweiligen Fälligkeitstagen der hier in Rede stehenden Abgabenschuldigkeiten vorhandenen liquiden Mittel eine Gleichbehandlung des Abgabengläubigers Republik Österreich stattgefunden hat bzw. ob und in welchem Ausmaß der Abgabengläubiger im Verhältnis zu den übrigen Gläubigern benachteiligt wurde. Zu diesem Zweck wurde der Bf. mit Vorhalt des Unabhängigen Finanzsenates vom 17. Dezember 2013 aufgefordert, einen Gleichbehandlungsnachweis zu erbringen, welcher jedoch nach beantragter Fristverlängerung unterblieb. Nach Aussage des Bf. in der mündlichen Verhandlung vor dem Bundesfinanzgericht konnte ein Gleichbehandlungsnachweis deswegen nicht erbracht werden, weil die zugrundeliegenden Unterlagen nach Eröffnung des Konkursverfahrens in einem Keller des Masseverwalters gelandet waren, diese teilweise zur Erstellung des Gutachtens im gerichtlichen Strafverfahren durch den Sachverständigen B.C. entnommen wurden und er nach Erstellung des Gutachtens keine weiteren diesbezüglichen Nachforschungen mehr betrieben hat, zumal er davon ausging, dass die Sache damit für ihn abgeschlossen wäre.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hat der Vertreter den 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, zu erbringen. 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. Dem Vertreter obliegt es auch, entsprechende Beweisvorsorgen - etwa durch Erstellung und

Aufbewahrung von Ausdrucken – zu treffen. Wie der Verwaltungsgerichtshof etwa in den Erkenntnissen vom 25. November 2009, 2008/15/0220 und 2008/15/0263, ausgeführt hat, ist es dem Vertreter, der fällige Abgaben der Gesellschaft nicht oder nicht zur Gänze entrichten kann, schon im Hinblick auf seine mögliche Inanspruchnahme als Haftungspflichtiger zumutbar, sich – spätestens dann, wenn im Zeitpunkt der Beendigung der Vertretertätigkeit fällige Abgabenschulden unberichtigt aushalten - jene Informationen zu sichern, die ihm im Falle der Inanspruchnahme als Haftungspflichtiger die Erfüllung der Darlegungspflicht im oben beschriebenen Sinn ermöglichen. Diese Darlegungspflicht trifft nämlich auch solche Haftungspflichtige, die im Zeitpunkt der Feststellung der Uneinbringlichkeit der Abgaben bei der Gesellschaft nicht mehr deren Vertreter sind (VwGH 29.5.2013, 2010/16/0019).

Auf das Vorhandensein liquider Mittel für eine zumindest teilweise Entrichtung der haftungsgegenständlichen Abgabenschuldigkeiten kann aufgrund der Tatsache, dass die letzte Zahlung auf das Abgabenkonto vor Konkurseröffnung am März 2003 erfolgte und Lohnabgaben bis Juni 2003 gemeldet wurden, was auf die Auszahlung von Löhnen bis dahin hinweist, geschlossen werden. Diese Hinweise auf liquide Mittel wurden dem Bf. mit Schreiben des Unabhängigen Finanzsenates vom 17. Dezember 2013 und auch im Rahmen der mündlichen Beschwerdeverhandlung vorgehalten und er hat diesen nicht widersprochen.

Im Sinne der oben zitierten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes war daher eine Haftungsinanspruchnahme des Bf. durch die Abgabenbehörde im vollen Umfang der haftungsgegenständlichen Abgabenschuldigkeiten rechtens. Aus dem vom Bf. vorgelegten Gutachten des Sachverständigen B.C. mag zwar kein Verstoß auf insolvenzrechtliche Vorschriften ableitbar sein, keinesfalls ist jedoch daraus das Nichtvorliegen einer schuldhafoten Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten ableitbar bzw. erweisbar.

Im Rahmen seines Beweisantrages auf Beischaffung des Strafaktes des Landesgerichtes für Strafsachen A., GZ1, hat der Bf. nicht behauptet, aus diesem Akt wäre das Nichtvorhandensein ausreichender liquider Mittel zu den jeweiligen Fälligkeitstagen der haftungsgegenständlichen Abgabenschuldigkeiten und eine quotenmäßige Gleichbehandlung des Abgabengläubigers ableitbar und das Bundesfinanzgericht war im Sinne der zitierten ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auch nicht verhalten, hier einen Erkundungsbeweis durch Anforderung dieses Aktes aufzunehmen.

Auch kann dem Bf. der Einwand, dass aufgrund der langen Dauer des Haftungsverfahren die hierzu nötigen Buchhaltungsunterlagen erst lokalisiert werden müssten und dies in Anbetracht der Dauer des Beschwerdeverfahrens auch nicht mehr beigeschafft hätten werden können, nicht zum Erfolg verhelfen, weil das gegenständliche Haftungsverfahren bereits seit Anfang des Jahres 2007 (Verweis auf die Stellungnahme des Bf. vom 16. Jänner 2007) läuft und er bereits damals aufgefordert wurde, den Nachweis des Nichtvorliegens einer schuldhafoten Pflichtverletzung zu erbringen.

Aus der Bestimmung des § 78 Abs. 3 EStG 1988, 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 niedrigen Betrag zu berechnen und einzubehalten ist, ergibt sich, dass jede vom Vertreter vorgenommene Zahlung voller vereinbarter Arbeitslöhne, wenn die zur Verfügung stehenden Mittel nicht auch für die darauf entfallende Lohnsteuer ausreichen, eine schuldhafte Verletzung seiner abgabenrechtlichen Pflichten mit den Rechtsfolgen des § 9 BAO darstellt (vgl. VwGH 5.4.2011, 2009/16/0106). Aufgrund dieser ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes erweist sich auch die Haftung für die gegenständlichen Abgabenschuldigkeiten an Lohnsteuer 5-9,11,12/2002 und 1,2,4,5/2003 als rechtmäßig.

Die Inanspruchnahme der gemäß § 9 BAO bestehenden Haftung setzt voraus, dass die schuldhafte Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten kausal für die Uneinbringlichkeit ist. Bei schuldhafter Pflichtverletzung darf die Abgabenbehörde mangels dagegensprechender Umstände annehmen, dass die Pflichtverletzung Ursache für die Uneinbringlichkeit ist (vgl. VwGH 13.4.2005, 2002/13/0177, 0178).

Die Geltendmachung der Haftung ist in das Ermessen der Abgabenbehörde gestellt, das sich innerhalb der vom Gesetz auferlegten Grenzen (§ 20 BAO) zu halten hat. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen.

Aus dem auf die Hereinbringung der Abgabenschuld beim Haftenden gerichteten Besicherungszweck der Haftung folgt, dass die Geltendmachung der Haftung in der Regel dann ermessenskonform ist, wenn die Abgabenschuld beim Primärschuldner uneinbringlich ist und der öffentliche Auftrag zur Ergreifung aller Mittel, vollstreckbare Abgaben einzubringen, bei einer vorzuwerfenden Pflichtverletzung allfällige Einzelinteressen verdrängt.

Im gegenständlichen Fall darf jedoch nicht übersehen werden, dass die amtswegige Löschung der Primärschuldnerin Fa. X-GmbH im Firmenbuch am 22. Juli 2006 erfolgte und das gegenständliche Haftungsverfahren seit Beginn des Jahres 2007 (Stellungnahme des Bf. vom 16. Jänner 2007 zu einem nicht im Akt befindlichen Haftungsvorhalt) andauert. Die gegenständliche Beschwerde vom 25. Juli 2008 gegen den Haftungsbescheid vom 26. Juni 2008 wurde dem Unabhängigen Finanzsenat ohne näher ersichtlichen Grund erst am 3. September 2013 (Datum des Einlangens) vorgelegt. Es ist daher im gegenständlichen Fall seit Setzung des haftungsbegründenden Verhaltens durch den Bf. in den Jahren 2002 und 2003, dem Beginn des gegenständlichen Haftungsverfahrens Anfang des Jahres 2007 bis zur Vorlage der gegenständlichen Beschwerde im September 2013 eine lange Zeit verstrichen, welche im Zusammenhang mit den zu Gunsten des Bf. zu berücksichtigenden Billigkeitserwägungen nicht außer Betracht bleiben darf (vgl. z.B. VwGH 18.10.1995, 91/13/0097, 91/13/0038 und VwGH 3.9.2008, 2006/13/0159).

Unter Berücksichtigung der vom Bf. nicht verschuldeten langen Dauer des Haftungsverfahrens sieht das Bundesfinanzgericht in Ausübung des Ermessens im Sinne des § 20 BAO im Rahmen der Billigkeitserwägungen eine Reduzierung der Haftung auf die Hälfte der mit dem gegenständlichen Haftungsbescheid geltend gemachten haftungsgegenständlichen Abgabenschuldigkeiten als angemessen und den berücksichtigungswürdigen Interessen des Bf. entgegen kommend an.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Zulässigkeit einer Revision:

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig, da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt.

Einer Rechtsfrage kommt grundsätzliche Bedeutung zu, wenn das Erkenntnis von vorhandener Rechtsprechung des VwGH abweicht, diese uneinheitlich ist oder fehlt.

Das gegenständliche Erkenntnis weicht von der oben zitierten, ständigen und einheitlichen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht ab.

Da die Voraussetzungen des Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht erfüllt sind, ist eine ordentliche Revision nicht zulässig.

Wien, am 4. September 2014