

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter M. in der Beschwerdesache A., Adresse, vertreten durch Autherith & Partner Rechtsanwälte, Utzstraße 13, 3500 Krems, über die Beschwerde des Haftungspflichtigen vom 2. Mai 2013 gegen den Bescheid des Finanzamtes Waldviertel vom 10. April 2013 betreffend Haftung gemäß §§ 9, 80 BAO zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird teilweise stattgegeben und die Haftung um folgende Abgaben im Gesamtausmaß von € 20.166,18 eingeschränkt:

Umsatzsteuer 2004 in Höhe von € 128,59

Umsatzsteuer 2006 in Höhe von € 2.307,24

Umsatzsteuer 04/08 in Höhe von € 136,78

Umsatzsteuer 05/08 in Höhe von € 506,32

Umsatzsteuer 07/08 in Höhe von € 2.092,11

Umsatzsteuer 01/09 in Höhe von € 561,22

Kapitalertragsteuer (KA) 01-12/04 in Höhe von € 5.100,00

Kapitalertragsteuer (KA) 01-12/05 in Höhe von € 5.100,00

Kapitalertragsteuer (KA) 01-12/06 in Höhe von € 2.040,00

Körperschaftsteuer 07-09/08 in Höhe von € 174,77

Körperschaftsteuer 01-03/09 in Höhe von € 174,80

Kammerumlage 10-12/08 in Höhe von € 40,62

Dienstgeberbeitrag 2006 in Höhe von € 255,89

Dienstgeberbeitrag 2007 in Höhe von € 415,18

Dienstgeberbeitrag 2008 in Höhe von € 422,82

Dienstgeberbeitrag 02-03/09 in Höhe von € 6,05

Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2006 in Höhe von € 23,88

Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2007 in Höhe von € 38,76

Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2008 in Höhe von € 38,26

Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 02-03/09 in Höhe von € 1,38

Verspätungszuschlag 01/08 in Höhe von € 61,02

Verspätungszuschlag 02/08 in Höhe von € 25,68

Verspätungszuschlag 04/08 in Höhe von € 24,19

Verspätungszuschlag 05/08 in Höhe von € 33,72

Verspätungszuschlag 09/08 in Höhe von € 25,40

Verspätungszuschlag 12/08 in Höhe von € 56,96

Pfändungsgebühren in Höhe von € 129,33
Barauslagenersatz in Höhe von € 0,55
Säumniszuschlag 1 2005 in Höhe von € 68,00
Säumniszuschlag 1 2007 in Höhe von € 28,58
Säumniszuschlag 1 2008 in Höhe von € 41,98
Säumniszuschlag 1 2008 in Höhe von € 24,49 sowie
Säumniszuschlag 1 2009 in Höhe von € 81,60.

Darüber hinaus wird die Beschwerde für folgende Abgaben im Gesamtbetrag von € 11.994,95 als unbegründet abgewiesen:

Umsatzsteuer 2006 in Höhe von € 804,32
Umsatzsteuer 04/08 in Höhe von € 205,16
Umsatzsteuer 05/08 in Höhe von € 759,49
Umsatzsteuer 07/08 in Höhe von € 3.138,17
Umsatzsteuer 01/09 in Höhe von € 841,84
Kapitalertragsteuer (KA) 01-12/06 in Höhe von € 3.060,00
Körperschaftsteuer 07-09/08 in Höhe von € 262,16
Körperschaftsteuer 01-03/09 in Höhe von € 262,20
Kammerumlage 10-12/08 in Höhe von € 60,94
Dienstgeberbeitrag 2006 in Höhe von € 383,84
Dienstgeberbeitrag 2007 in Höhe von € 622,76
Dienstgeberbeitrag 2008 in Höhe von € 634,22
Dienstgeberbeitrag 02-03/09 in Höhe von € 9,07
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2006 in Höhe von € 35,82
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2007 in Höhe von € 58,13
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2008 in Höhe von € 57,39
Verspätungszuschlag 01/08 in Höhe von € 91,54
Verspätungszuschlag 02/08 in Höhe von € 38,52
Verspätungszuschlag 04/08 in Höhe von € 36,29
Verspätungszuschlag 05/08 in Höhe von € 50,57
Verspätungszuschlag 09/08 in Höhe von € 38,11
Verspätungszuschlag 12/08 in Höhe von € 85,44
Pfändungsgebühren in Höhe von € 194,00
Säumniszuschlag 1 2007 in Höhe von € 42,88
Säumniszuschlag 1 2008 in Höhe von € 62,98
Säumniszuschlag 1 2008 in Höhe von € 36,73 sowie
Säumniszuschlag 1 2009 in Höhe von € 122,40.

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

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid des Finanzamtes Waldviertel vom 10. April 2013 wurde Herr A. (in weiterer Folge: Bf.) als Haftungspflichtiger gemäß § 9 iVm §§ 80 ff. BAO für die aushaftenden Abgabenschuldigkeiten der Firma A-GmbH Firmenbuchnummer 1, Adresse1, im Ausmaß von € 32.164,14 in Anspruch genommen und aufgefordert, diesen Betrag innerhalb eines Monats ab Zustellung dieses Bescheides zu entrichten.

Die Haftung werde hinsichtlich folgender Abgabenschulden geltend gemacht:

Umsatzsteuer 2004 in Höhe von € 128,59

Umsatzsteuer 2006 in Höhe von € 3.111,56

Umsatzsteuer 04/08 in Höhe von € 341,94

Umsatzsteuer 05/08 in Höhe von € 1.265,81

Umsatzsteuer 07/08 in Höhe von € 5.230,28

Umsatzsteuer 01/09 in Höhe von € 1.403,06

Kapitalertragsteuer (KA) 01-12/04 in Höhe von € 5.100,00

Kapitalertragsteuer (KA) 01-12/05 in Höhe von € 5.100,00

Kapitalertragsteuer (KA) 01-12/06 in Höhe von € 5.100,00

Körperschaftsteuer 07-09/08 in Höhe von € 436,93

Körperschaftsteuer 01-03/09 in Höhe von € 437,00

Kammerumlage 10-12/08 in Höhe von € 101,56

Dienstgeberbeitrag 2006 in Höhe von € 639,73

Dienstgeberbeitrag 2007 in Höhe von € 1.037,94

Dienstgeberbeitrag 2008 in Höhe von € 1.057,04

Dienstgeberbeitrag 02-03/09 in Höhe von € 15,12

Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2006 in Höhe von € 59,70

Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2007 in Höhe von € 96,89

Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2008 in Höhe von € 98,65

Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 02-03/09 in Höhe von € 1,38

Verspätungszuschlag 01/08 in Höhe von € 152,56

Verspätungszuschlag 02/08 in Höhe von € 64,20

Verspätungszuschlag 04/08 in Höhe von € 60,48

Verspätungszuschlag 05/08 in Höhe von € 84,29

Verspätungszuschlag 09/08 in Höhe von € 63,51

Verspätungszuschlag 12/08 in Höhe von € 142,40

Pfändungsgebühren in Höhe von € 323,33

Barauslagenersatz in Höhe von € 0,55

Säumniszuschlag 1 2005 in Höhe von € 68,00

Säumniszuschlag 1 2007 in Höhe von € 71,46

Säumniszuschlag 1 2008 in Höhe von € 104,96

Säumniszuschlag 1 2008 in Höhe von € 61,22 sowie

Säumniszuschlag 1 2009 in Höhe von € 204,00

Summe: € 32.164,14

Als Begründung wurde ausgeführt, dass auf dem Konto der A-GmbH derzeit Abgabenschuldigkeiten von € 32.164,14 unberichtet aushaften. Nach den Feststellungen der Abgabensicherung sei dieser Rückstand bei der Gesellschaft nicht einbringlich. Über das Vermögen der A-GmbH sei am 29. April 2009 Konkurs eröffnet und daraufhin ein Zwangsausgleich bestätigt worden. Die Zwangsausgleichsquote von 20 % habe bereits Berücksichtigung gefunden.

Laut Mitteilung des Firmenbuches des Landesgerichtes sei der in Anspruch genommene Haftungspflichtige seit 14. November 1995 Geschäftsführer der GesmbH gewesen.

Die Judikatur gehe davon aus, dass der Vertreter, der auf Grund gesetzlicher Bestimmungen abgabenrechtliche Pflichten zu erfüllen habe, diesem ihm obliegenden Pflichten aber nicht nachkomme, einer besonderen Darlegungspflicht unterliege. Es treffe ihn die Beweislast, nämlich die besondere Verpflichtung darzutun, aus welchen Gründen ihm die Erfüllung unmöglich gewesen sei, widrigenfalls angenommen werden dürfe, er wäre seinen Pflichten schuldhafteweise nicht nachgekommen.

Mit Vorhalt vom 9. Jänner 2013 sei dem Bf. mitgeteilt worden, dass das Finanzamt erwäge, die Haftung für die Abgabenschuldigkeiten der Firma geltend zu machen und dass es daher in seinem Interesse gelegen sei zu beweisen, dass er ohne sein Verschulden daran gehindert gewesen sei, für die Entrichtung der Abgaben zu sorgen.

Dieser Vorhalt sei nicht beantwortet worden, sodass der vom Bf. geforderte Beweis als nicht erbracht anzusehen sei.

Gemäß § 96 Abs. 1 EStG sei die Kapitalertragsteuer auf Gewinnausschüttungen, auch auf verdeckte, binnen einer Woche ab Zufließen der Kapitalerträge, unter Abgabe einer Anmeldung abzuführen. Die Kapitalertragsteuer sei vom Gleichbehandlungsgrundsatz ausgenommen.

Die Nichtentrichtung der Abgaben sei dem Bf. anzulasten, weshalb er aus Gründen der Zweckmäßigkeit im Sinne des öffentlichen Interesses des Staates an der Einbringung der Abgaben in Anspruch zu nehmen gewesen sei.

Der Bf. sei daher gemäß §§ 9, 80 BAO zur Haftung für die gegenständlichen Abgaben der GesmbH heranzuziehen gewesen.

In der dagegen fristgerecht eingebrachten Berufung vom 2. Mai 2013 wird der Haftungsbescheid wegen Mangelhaftigkeit des Verfahrens, unvollständiger und unrichtiger Tatsachenfeststellungen sowie unrichtiger rechtlicher Beurteilung angefochten und dazu wie folgt näher ausführt:

"1. Zur Mangelhaftigkeit des Verfahrens:

In der Bescheidbegründung wird davon ausgegangen, dass der Einschreiter seinen Verpflichtungen als Geschäftsführer der A-GmbH nicht nachgekommen ist, weil er einen Vorhalt vom 9.1.2013 nicht beantwortet hätte und sohin aus diesem Grund der vom Haftungspflichtigen geforderte Beweis als nicht erbracht anzusehen ist.

Dazu ist auszuführen, dass sich der Einschreiter zu diesem Zeitpunkt in Haft befand und ihm daher der Vorhalt vom 9.1.2013 nicht zugekommen ist. Er hat erstmals durch die Zustellung des Haftungsbescheides Kenntnis hievon erhalten.

Das rechtliche Gehör des Einschreiters wurde dadurch, dass dieser nicht in der Lage war, sich vor Bescheiderlassung zu den erhobenen Vorwürfen zu äußern, verletzt.

2. Zu den unvollständigen und unrichtigen Tatsachenfeststellungen

Der angefochtene Bescheid trifft keine Tatsachenfeststellungen, welche Verpflichtungen der Einschreiter im Bezug auf die A-GmbH verletzt hat.

Dazu ist auszuführen, dass über das Vermögen der A-GmbH bereits im Jahr 2009 ein Insolvenzverfahren eröffnet wurde und im Wege eines damaligen Zwangsausgleichs die Verbindlichkeiten des Finanzamtes Waldviertel quotenmäßig befriedigt wurden.

Die im Haftungsbescheid angeführten Verbindlichkeiten wurden erst im Zuge der Betriebsprüfung aus Anlass des Insolvenzverfahrens bekannt und liegt daher kein Verschulden des Einschreiters an der Nichtabfuhr von Steuerverbindlichkeiten, welche nicht einmal bekannt waren, vor. Dies gilt insbesondere für Umsatzsteuerverbindlichkeiten, welche erst im Zuge der Vorsteuerberichtigung entstanden sind bzw. für Verspätungs- und Säumniszuschläge.

Aufgrund welcher Umstände die erstinstanzliche Behörde Kapitalertragsteuern für die Zeiträume 2004, 2005 und 2006 offensichtlich im Schätzungswege festgesetzt hat, ist nicht bekannt.

3. Zur unrichtigen rechtlichen Beurteilung

Im Hinblick darauf, dass keine Feststellungen getroffen wurden, worin ein schuldhaftes Verhalten des Einschreiters gegeben sein soll, kann daraus auch kein rechtswidriges und schuldhaftes Verhalten erkannt werden, welches Voraussetzung ist, dass der Geschäftsführer und Gesellschafter zur Haftung für Gesellschaftsverbindlichkeiten herangezogen wird.

Im Hinblick darauf, dass der zugrunde liegende Sachverhalt bereits Jahre zurück liegt und im Zuge der Akteneinsicht die Grundlage für den Haftungsbescheid erforscht werden muss, wird eine Frist zur Detaillierung und Ergänzung des Berufungsvorbringens beantragt.

Es wird beantragt, in Stattgebung der Berufung den Haftungsbescheid vom 10. April 2013 ersatzlos aufzuheben."

In der Ergänzung der Berufung vom 13. August 2013 wurde ausgeführt, dass eine Haftung des Einschreiters aus folgenden Gründen nicht bestehe:

"1.) Gemäß § 9 BAO haften die Vertreter neben den durch sie vertretenen Abgabepflichtigen für die diese treffende Abgaben insoweit, als die Abgaben in der Folge schuldhafter Verletzung der dem Vertretenen auferlegten Pflichten nicht eingebbracht werden können. Die Haftungsvoraussetzungen sind eine Abgabenforderung gegen die GmbH, die Stellung des Haftpflichtigen als Vertreter, die Pflichtverletzung des Vertreters, sein Verschulden, die Uneinbringlichkeit der Abgabenforderung und die Ursächlichkeit der Pflichtverletzung für die Uneinbringlichkeit (vgl. VwGH ÖStZB 1998, 742; Koppensteiner, GmbH-Gesetz, § 25, Rz 29).

Im gegenständlichen Fall liegt weder eine Pflichtverletzung des Einschreiters noch ein Verschulden oder die Ursächlichkeit der Pflichtverletzung für die Uneinbringlichkeit vor und wird das Vorliegen sämtlicher Haftungsvoraussetzungen ausdrücklich bestritten.

Die A-GmbH war in den im Haftungsbescheid angeführten Zeiträumen von einem Steuerberater vertreten. Es wurde sohin vom Einschreiter eine dritte fachkundige Person mit der Wahrnehmung abgabenrechtlicher Pflichten betraut, sodass auch schon diesbezüglich den Einschreiter kein Verschulden trifft.

Schließlich wird bestritten, dass eine allfällige Pflichtverletzung des Einschreiters auch kausal für die Uneinbringlichkeit der Abgabenforderung war.

2.) Über das Vermögen der A-GmbH (FN 1) wurde mit Beschluss des LG vom 29.04.2009 zu GZ 14 das Konkursverfahren eröffnet. Dieses Konkursverfahren hat mit einem Zwangsausgleich geendet, wonach die Gläubiger eine Quote von 20 % erhalten haben. Mit Beschluss vom 31.08.2009 wurde der Zwangsausgleich rechtskräftig bestätigt und der Konkurs aufgehoben.

Der der Gemeinschuldnerin im Konkursverfahren bzw. im Zwangsausgleich gewährte Schuldnachlass entlastet nach der Judikatur des VwGH (vgl. VwGH 26.06.1996, 1995/16/0077) auch den Einschreiter als deren Geschäftsführer.

Der VwGH hält fest, dass die Vertreterhaftung des § 9 BAO den Prinzipien der Subsidiarität und Akzessorietät folgt. Der Vertreter darf demnach nur in Anspruch genommen werden, wenn der Hauptschuldner seiner Verbindlichkeit nicht nachkommt. Die Haftungsschuld ist ihrem „bloß sichernden Charakter“ zufolge von der Existenz der Hauptschuld abhängig. Bei teilweisem Erlöschen der Verbindlichkeit des Primärschuldners infolge eines rechtskräftig bestätigten Ausgleichs ist die Geltendmachung von Abgabenforderungen gegen den Vertreter über die Ausgleichsquote hinaus rechtswidrig.

Obgleich der VwGH in einem anderen Erkenntnis von dieser Ansicht teilweise abgegangen ist, ist diese Auffassung unrichtig und ihr aus folgenden Gründen nicht zu folgen. Die Vertreterhaftung des § 9 BAO ist nämlich als Ausfallhaftung konzipiert (vgl. Ellinger/Iro/Krammer/Sutter/Urtz, BAO3, § 9, E 38ff); sie setzt die objektive Uneinbringlichkeit der betreffenden Abgaben im Zeitpunkt der Inanspruchnahme des

Haftenden voraus und ist umfänglich auf jenen Betrag beschränkt, der zufolge einer schuldhafte Pflichtverletzung des Vertreters der Abgabenbehörde nicht zugekommen ist (vgl VwGH 88/17/2016).

Maßgeblich ist, dass die Pflichtverletzung auf einem Verschulden des (potentiell) Haftpflichtigen beruhen muss, wobei das Verschulden nach bürgerlich-rechtlichen Maßstäben zu beurteilen ist (vgl. Stoll, BAO-Kommentar, 127).

Die Haftung nach § 9 BAO ist von der Abgabenbehörde mit Haftungsbescheid im Sinne des § 224 BAO geltend zu machen. Durch die Erlassung des Haftungsbescheides wird der persönlich Haftende zum Gesamtschuldner mit dem Primärschuldner. Die Geltendmachung der Haftung nach § 9 BAO durch Haftungsbescheid ist nach hL eine Maßnahme der Abgabeneinhebung und als solche gegen den Primärschuldner gerichtet (vgl. Stoll, BAO-Kommentar, 2358).

Die Verjährung von Haftungsansprüchen richtet sich folglich nach § 238 BAO.

Weil es sich bei der persönlichen Haftung des Vertreters nach § 9 BAO um eine gegen den Primärschuldner gerichtete Einbringungsmaßnahme handelt, ist die teilweise vom VwGH vertretene Rechtsansicht, wonach die persönliche Haftung nach § 9 BAO einem "zivilrechtlichen Schadenersatzanspruch nachgebildet" sei, unrichtig und verfehlt. Dies deshalb, weil auch die Abgabenbehörden zivilrechtliche Schadenersatzansprüche auf den Zivilrechtsweg, also vor den ordentlichen Gerichten und unter Wahrung der entsprechenden Rechtsschutzgarantien der Betroffenen geltend zu machen haben.

Daraus ergibt sich, dass die Haftung des Vertreters begrifflich vom Bestand und Umfang der Verbindlichkeit des Hauptschuldners abhängig, also akzessorisch im eigentlichen Sinn, ist (vgl. Ritz, BAO, § 224, Tz 7). Soll der Haftende entgegen diesen Grundsätzen in größerem Umfang als der Primärschuldner in Anspruch genommen werden können, so kann dies nur nach schadenersatzrechtlichen Grundsätzen begründet werden, worüber ordentliche Gerichte gemäß § 1 JN zu entscheiden hätten. Eine extensive Interpretation durch den VwGH, wonach der § 9 BAO einem zivilrechtlichen Schadenersatzanspruch nachgebildet sei, ist unrichtig und stellt eine Verletzung des Einschreiters in seinem Recht auf einen gesetzlichen Richter im Sinne des Art. 83 Abs. 2 B-VG dar.

Dies bedeutet für den gegenständlichen Fall, dass aufgrund der streng akzessorischen Haftungsanknüpfung der Zwangsausgleich der A-GmbH auch zu einer Entlastung des über § 9 Abs. 1 BAO potentiell Haftenden, nämlich des Einschreiters, führt.

Der Einschreiter kann gegenständlich zu keiner weiteren Bezahlung von über die Zwangsausgleichsquote von 20 % hinausgehenden Abgaben verhalten werden; die Zwangsausgleichsquote von 20% wurde von der A-GmbH bereits bezahlt, sodass den Einschreiter keine Haftung trifft (vgl. Maderbacher, ZIK 2006, 11 vom 24.02.2006, „Haftung des Vertreters gemäß § 9 BAO nach [Zwang]-Ausgleich“).

3.) Der Einschreiter wendet ferner ausdrücklich Verjährung hinsichtlich sämtlicher geltend gemachter Abgabenschuldigkeiten ein.

Gemäß § 238 BAO verjährt das Recht, eine fällige Abgabe einzuheben und zwangsweise einzubringen, binnen fünf Jahren nach Ablauf des Kalenderjahres, in welchem die Abgabe fällig geworden ist.

In Anbetracht des Umstandes, dass mit gegenständlichem Haftungsbescheid Abgabenschuldigkeiten, insbesondere für die Jahre 2004, 2005, 2006, 2007, 2008 und 2009 geltend gemacht werden, sind diese Abgabenschuldigkeiten jedenfalls im Verhältnis zum Einschreiter bereits verjährt.

Das Finanzamt Waldviertel kann sich auch nicht auf die Bestimmungen des § 238 Abs. 2 BAO berufen, da nach der Rechtsprechung des VwGH Unterbrechungshandlungen im Sinne des § 238 Abs. 2 BAO nur eine streng personenbezogene Wirkung entfalten. Dies bedeutet, dass aufgrund des Umstands, dass sämtliche Abgabenschuldigkeiten ursprünglich bloß gegenüber der A-GmbH und nicht auch gegenüber dem Einschreiter persönlich geltend gemacht worden sind, eine Unterbrechungshandlung gegenüber dem Einschreiter nicht gesetzt wurde. Innerhalb der Einhebungsverjährungsfrist wurden sohin keinerlei gegen den Einschreiter persönlich gerichtete Handlungen gesetzt.

Es ist daher Verjährung hinsichtlich sämtlicher im Haftungsbescheid angeführten Abgabenschuldigkeiten eingetreten, sodass der Einschreiter zu keiner Haftung herangezogen werden kann.

4.) Die Konkursöffnung über das Vermögen der A-GmbH erfolgte mit Beschluss des LG vom 29.04.2009.

Gemäß den §§ 27ff IO können Rechtshandlungen, die vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens vorgenommen worden sind und das Vermögen des Schuldners betreffen, nach den Bestimmungen des zweiten Abschnittes der IO angefochten und den Insolvenzgläubigern gegenüber als unwirksam erklärt werden. Dies betrifft insbesondere Rechtshandlungen wegen Benachteiligungsabsicht, Begünstigung oder Kenntnis der Zahlungsunfähigkeit.

Im Lichte dessen ist zu berücksichtigen, dass die Umsatzsteuer 01/09, die Körperschaftssteuer 01-03/09, der Dienstgeberbeitrag 02-03/09 sowie der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 02- 03/09 vom Einschreiter als Geschäftsführer nicht mehr bezahlt hätten werden dürfen. Überdies war der Einschreiter als Geschäftsführer seit der Konkursöffnung nicht mehr vertretungsbefugt für die Gesellschaft, sondern konnten rechtswirksame Handlungen der A-GmbH in diesem Zeitraum nur durch den Masseverwalter ausgeübt werden.

Am 11.12.2008 fand bei der A-GmbH eine Betriebsprüfung statt. Infolge dieser Betriebsprüfung wurde der A-GmbH mit Haftungs- und Abgabenbescheid vom 17.12.2008 zu St.Nr. 034/0991 die Bezahlung einer Kapitalertragssteuer von jeweils € 5.100,00 für die Jahre 2004, 2005 und 2006, sohin gesamt € 15.300,00 vorgeschrieben. Berücksichtigt man, dass die Bescheidzustellung im Dezember 2008 erfolgt ist und die Rechtsmittelfrist daher bis Anfang Februar 2009 offen war, hätte der Einschreiter diese Abgabenschuldigkeiten für die A-GmbH aufgrund der Tatsache, dass diese in den

anfechtbaren Zeitraum vor Konkurseröffnung gefallen wäre, nicht wirksam bezahlen können. Überdies handelt es sich bei diesen Beträgen um Insolvenzforderungen, die nur quotenmäßig zu befriedigen sind; eine über die Quote hinausgehende Zahlung (auch durch den Einschreiter) ist im Sinne der obigen Ausführungen rechtswidrig. Mit der Bezahlung der Zwangsausgleichsquote von 20 % (nach dessen rechtskräftiger Annahme) sind auch die darüber hinausgehenden Forderungen im Ausmaß von 80% ex lege weggefallen und können in weiterer Folge nicht mehr eingefordert werden, da es auch zu keinem Wiederaufleben kam.

Gleiches gilt für die Lohnsteuer, DB und DZ, welche erst im Zuge einer Betriebsprüfung am 09.06.2009, sohin einige Monate nach Konkurseröffnung über das Vermögen der A-GmbH bekannt geworden sind. Einerseits war der Einschreiter zu diesem Zeitpunkt nicht mehr vertretungsbefugt für die Gemeinschuldnerin und andererseits handelt es sich auch dabei um Insolvenzforderungen. Es wird auf die obigen Ausführungen, insbesondere zur KESt verwiesen.

Das Finanzamt Waldviertel hatte in diesem Zeiträumen Kenntnis der Zahlungsunfähigkeit der A-GmbH . Dies erschließt sich einerseits daraus, dass aus dem gegenständlichen Haftungsbescheid Pfändungsgebühren für den Zeitraum 2009 in Höhe von EUR 323,33 geltend gemacht wurden und laufend Exekutionen gegen die A-GmbH geführt wurden.

Auch die jeweiligen in der Buchhaltung der Finanzverwaltung vermerkten Tagessalden, so zB zum 29.12.2008 mit EUR -19.926,70, zum 26.01.2009 mit EUR -23.398,78, zum 11.02.2009 mit EUR -52.186,33, zum 03.03.2009 mit EUR -37.333,33, zum 30.03.2009 mit EUR -42.253,95 und zum 04.06.2009 mit EUR -42.424,91 bzw. zum 05.06.2009 mit EUR -48.687,14 sprechen klar dafür, dass dem Finanzamt Waldviertel die Zahlungsunfähigkeit der A-GmbH bekannt war.

Den Einschreiter trifft daher kein Verschulden, weil derartige Zahlungen als Rechtshandlungen jedenfalls vom Masseverwalter der A-GmbH angefochten worden wären und in weiterer Folge als unwirksam erklärt worden wären und rückgefordert worden wären; sie hätten nicht anfechtungsfest getätigten werden können. Dem Einschreiter trifft daher an der Nichtabfuhr keinerlei Verschulden.

Überdies ist mit rechtskräftiger Annahme des Zwangsausgleiches und der fristgerechten Zahlung der angebotenen Quote von 20 % der darüber hinausgehende Teil der ursprünglich bestehenden Forderungen ex lege zur Gänze weggefallen, sodass diese auch nicht vom Einschreiter gefordert werden können.

5.) Maßgeblich ist ferner, dass ein Großteil der im Haftungsbescheid geltend gemachten Abgabenschuldigkeiten erst im Zuge von Betriebsprüfungen bekannt geworden sind und sodann der A-GmbH bescheidmäßig vorgeschrieben wurden.

Dies betrifft insbesondere den Haftungs- und Abgabenbescheid vom 17.12.2008 zu Steuer Nr. 034/0991 hinsichtlich der Kapitalertragssteuer für die Jahre 2004, 2005 und 2006 in Höhe von je EUR 5.100,00. Aufgrund der Betriebsprüfung vom 11.12.2008 wurde eine Vorschreibung Kapitalertragssteuer in Höhe von gesamt EUR 15.300,00 vorgenommen.

Auch hier ist wiederum zu berücksichtigen, dass dem Finanzamt Waldviertel zum Fälligkeitszeitpunkt eine massive Aushaftung an Abgabenschuldigkeiten der A-GmbH bekannt war. Diese betrug zum 22.12.2008 EUR -18.592,99 und wurden in diesem Zeitraum auch laufend Exekutionen gegen die A-GmbH geführt.

Das mangelnde Verschulden des Einschreiters zeigt sich dadurch, dass die Abgabenschuldigkeit gemäß dem obzitierten Haftungsbescheid hinsichtlich Kapitalertragssteuer dem Einschreiter erst im Zuge der Betriebsprüfung vom 11.12.2008 bekannt geworden ist. Es trifft ihn daher kein Verschulden, da er zuvor keine Kenntnis davon hatte und auch nicht haben konnte, weil sich diese Abgabenforderung erst dadurch ergab, dass die ordnungsgemäße Buchhaltung der A-GmbH nicht als ausreichend anerkannt wurde und sodann eine griffweise Schätzung durch das Prüforgan vorgenommen wurde, deren Höhe dem Einschreiter im Vorhinein natürlich nicht bekannt sein konnte.

Eine Zahlung dieser Abgaben wäre aufgrund der insolvenzrechtlichen Bestimmungen nicht wirksam möglich gewesen; auf die obigen Ausführungen wird verwiesen.

6.) Geltend gemacht wird vom FA Waldviertel weiters eine Abgabenschuldigkeit hinsichtlich einer Kammerumlage für den Zeitraum 10-12/08 in Höhe von EUR 101,56. Es wird hiebei die mangelnde Aktivlegitimation des Finanzamtes Waldviertels geltend gemacht, da es sich bei der Kammerumlage um eine von der Wirtschaftskammer einzuhebende Gebühr und nicht vom Finanzamt Waldviertel einzuhebende Gebühr handelt, sodass auch diesbezüglich dem Haftungsbescheid keine Berechtigung zukommt.

7.) Am 09.06.2009 (nach Konkurseröffnung) fand eine Betriebsprüfung hinsichtlich Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag durch B. für den Zeitraum 01.01.2006 bis 29.04.2009 statt. Diese Betriebsprüfung ist im Rahmen des Konkursverfahrens durchgeführt worden. Erst aufgrund dieser Betriebsprüfung ist zutage getreten, dass Abfuhrdifferenzen bestehen und wurden hierüber Bescheide über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages, ebenfalls am 09.06.2009 zu Steuer Nr. 123 vom Finanzamt Lilienfeld St. Pölten, ausgefertigt.

Auch hiezu wird auf die obigen Ausführungen verwiesen, wonach den Einschreiter kein Verschulden an der Nichtabfuhr dieser Abgaben trifft, da diese dem Einschreiter erst im Rahmen der Betriebsprüfung bekannt geworden sind und überdies eine Zahlung durch den Einschreiter als GF nicht mehr möglich gewesen ist, da es sich dabei um Insolvenzforderungen gehandelt hat. Insolvenzforderungen können im laufenden Konkursverfahren nur quotenmäßig befriedigt werden und wäre eine gänzliche Bezahlung dieser Beträge für den Einschreiter nicht möglich gewesen. Dies insbesondere deswegen, weil er auch keine Verfügungsgewalt mehr über die GmbH während dem Konkursverfahren hatte und sämtliche Rechtshandlungen während des aufrechten Konkursverfahrens durch den Masseverwalter ausgeübt wurden.

8.) Auch hinsichtlich sämtlicher Verspätungszuschläge und Säumniszuschläge ist auf das obig Gesagte zu verweisen, nämlich dass die Abgabenschuldigkeiten erst im Zuge

der Betriebsprüfungen bekannt wurden und daher dem Einschreiter kein Verschulden an der Nichtabfuhr dieser Beträge trifft. Demzufolge können auch Säumniszuschläge bzw. Verspätungszuschläge diesbezüglich nicht geltend gemacht werden.

9.) Ferner ist die Umsatzsteuer für den Zeitraum 07/08 in Höhe von EUR 5.230,28 im Sinne einer Vorsteuerkürzung im Rahmen der Betriebsprüfung vom 11.12.2008 festgestellt worden. Es trifft den Einschreiter daher kein Verschulden an der Nichtabfuhr dieser Abgaben.

10.) Gemäß § 248 BAO kann der Haftungspflichtige unbeschadet der Einbringung einer Berufung gegen seine Heranziehung zur Haftung innerhalb der für die Einbringung der Berufung gegen den Haftungsbescheid offen stehenden Frist auch gegen den Bescheid über den Abgabenanspruch berufen.

Der Einschreiter beruft daher ausdrücklich auch gegen den Haftungs- und Abgabenbescheid vom 17.12.2008 zu Steuer Nr. 123 hinsichtlich der Vorschreibung der Kapitalertragssteuer für die Jahre 2004, 2005 und 2006 von je EUR 5.100,00. Es wird hiezu vorgebracht, dass die Zuschätzung hinsichtlich des Umsatzes und des Gewinnes unzulässig war. Es handelt sich insbesondere dabei um keine verdeckte Ausschüttung an den Gesellschaftergeschäftsführer, nämlich den Einschreiter. Überdies ist die im Rahmen der Betriebsprüfung vorgenommene außerbilanzielle Gewinnzurechnung in Höhe von jährlich EUR 17.000,00 zuzüglich 20 % USt unrichtig und zu hoch angenommen. Es bestehen keine Grundlagen für eine derartige (hohe) Zuschätzung, sondern hätte die Zuschätzung aufgrund der ordnungsgemäßen Buchhaltung unterbleiben müssen, bzw. die Gewinnzurechnungen jedenfalls niedriger angenommen werden müssen.

Ferner werden die Bescheide hinsichtlich der Festsetzung der Dienstgeberbeiträge und der Zuschläge zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2006, 2007 und 2008 vom 09.06.2009 zu Steuer Nr. 123 ausdrücklich als unrichtig bekämpft. Es bestehen diesbezüglich Rechenfehler. Im Zuge der Betriebsprüfung wurde für das Jahr 2006 lediglich eine Differenz von EUR 330,43 (DB und DZ) und nicht von EUR 699,43 wie im Bescheid festgesetzt.

Für das Jahr 2007 bestehen nach dem Ergebnis der Betriebsprüfung Differenzen von EUR 765,83 (DB und DZ) und nicht von gesamt EUR 1.134,83, wie bescheidmäßig angenommen.

Für das Jahr 2008 bestehen Differenzen in Höhe von EUR 786,69 (DB und DZ) und nicht wie im Bescheid festgelegt von EUR 1.155,69.

11.) Ferner wird vorgebracht, dass die Aufbewahrungspflicht von Buchhaltungsunterlagen lediglich sieben Jahre beträgt. In Anbetracht des Umstandes, dass gegenständlich auch Zeiträume ab dem Jahr 2004 von der Abgabenbehörde haftungsmäßig geltend gemacht werden, liegen diese Unterlagen naturgemäß nicht mehr vor und müssen auch nicht mehr vorliegen.

Aufgrund des Umstandes, dass sich die belangte Behörde mit der Durchsetzung der behaupteten Ansprüche bis zum Jahr 2013 Zeit gelassen hat, ist dieser Umstand ausschließlich ihr anzulasten und tritt daher - ungeachtet der ohnehin bereits eingetretenen Verjährung - eine Beweislastumkehr hinsichtlich des Verschuldens des Einschreiters ein, sodass die belangte Behörde das Verschulden des Abgabepflichtigen an der Nichtabfuhr von Steuern und Abgaben nachzuweisen haben wird.

12.) Der Einschreiter stellt sohin den Antrag, der gegenständlichen Berufung statzugeben und den Haftungsbescheid vom 10.04.2013 zu Steuer Nr. 456 ersatzlos zu beheben."

Mit Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes Waldviertel vom 23. August 2013 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen mit folgender Begründung:

"Laut Firmenbuchauszug des Landesgerichtes vertritt der Bf. die A-GmbH seit 14.11.1995 selbständig als alleiniger Geschäftsführer. Über das Vermögen der A-GmbH wurde mit Beschluss des LG vom 29.04.2009 das Konkursverfahren eröffnet und in weiterer Folge ein Zwangsausgleich (Quote 20%) bestätigt.

Voraussetzungen für die Haftungsinanspruchnahme sind 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.

Unbestritten ist, dass der Bf. im haftungsgegenständlichen Zeitraum als alleiniger Geschäftsführer zum Kreis der in § 80 BAO genannten Vertreter zählt, der für die Abgaben der A-GmbH herangezogen werden kann. Nach Abschluss eines Zwangsausgleichs ist zweifelsfrei davon auszugehen, dass der in der Ausgleichsquote nicht mehr Deckung findende Teil der Abgabenforderung uneinbringlich ist - dies wird auch nicht bestritten. Zu den abgabenrechtlichen Pflichten des Vertreters gehören insbesondere die rechtzeitige und vollständige Abgabenentrichtung aus den Mitteln, die der Vertreter verwaltet, die Führung gesetzmaßiger Aufzeichnungen sowie die zeitgerechte Einreichung von Abgabenerklärungen. Nach herrschender Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 20.9.2007, 2003/14/0054) entbindet die Betrauung eines Steuerberaters mit der Wahrnehmung abgabenrechtlicher Pflichten durch den Vertreter nach § 80 BAO den Vertreter von seinen Pflichten nicht. Sie kann ihn allerdings entschuldigen, wenn er im Haftungsverfahren Sachverhalte vorträgt, aus denen sich ableiten lässt, dass der Vertreter dem Steuerberater alle abgabenrechtlich relevanten Sachverhalte vorgetragen und sich von diesem über die vermeintliche Rechtsrichtigkeit der eingeschlagenen Vorgangsweise informieren hat lassen, ohne dass zu einem allfälligen Fehler des Steuerberaters hinzutretende oder von einem solchen Fehler unabhängige eigene Fehlhandlungen des Vertreters nach § 80 Abs. 1 BAO vorgelegen wären. Dazu wurde allerdings in der Berufung kein Vorbringen erstattet und auch aus der Aktenlage lässt sich in diesem Punkt für den Bf. nichts gewinnen.

Im vorliegenden Fall liegt eine schuldhafte Pflichtverletzung darin, dass im zeitlichen Verantwortungsbereich verdeckte Gewinnausschüttungen vorgenommen wurden, ohne die darauf entfallende Kapitalertragssteuer einbehalten und abgeführt zu haben. Nach der Rechtsprechung des VwGH fällt es dem Geschäftsführer bei Abfuhrabgaben, insbesondere bei Lohnsteuer und Kapitalertragssteuer stets als Verschulden zur Last, wenn er die jeweilige Abzugssteuer nicht zur Gänze entrichtet (vgl VwGH 16.2.200, 95/15/0046; 27.8.2008, 2006/15/0010). Bei der GPLA-Prüfung vom 9.6.2009 wurde festgestellt, dass es Abfuhrdifferenzen bei Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag gibt. Für Vergütungen des wesentlich beteiligten Geschäftsführers wurden diese Lohnnebenkosten überhaupt nicht geleistet. Weiters wurde der Bf. mit Erkenntnis des Spruchsenates vom 13.9.2007 wegen der Finanzordnungswidrigkeit gemäß § 49 Abs. 1 lit a FinStrG rechtskräftig bestraft.

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH ist es Aufgabe des Geschäftsführers darzutun, weshalb er den auferlegten Pflichten nicht entsprochen habe, widrigenfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung angenommen werden darf (vgl VwGH 22.2.1993, 91/15/0123). Der Geschäftsführer haftet für die nicht entrichteten Abgaben der 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). Im gegenständlichen Fall wird in der Berufung vorgebracht, dem Geschäftsführer sei der Vorhalt vom 09.01.2013 nicht zugegangen, da er sich zu diesem Zeitpunkt in Haft befunden habe. Tatsächlich erfolgte der Haftantritt erst mit 19.01.2013. Gründe dafür, warum der Bf. daran gehindert war seine abgabenrechtlichen Pflichten zu erfüllen wurden auch in der Berufung nicht vorgebracht bzw. wurden keine Nachweise dafür, wie viel Zahlungsmittel zur Verfügung gestanden sind und in welchen Ausmaß die anderen Gläubiger der A-GmbH Befriedigung erlangt haben vorgelegt. Daher kann schon deshalb weiterhin von einer schuldhaften Pflichtverletzung ausgegangen werden.

Bei Selbstbemessungsabgaben ist maßgebend, wann diese Abgaben bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung abzuführen gewesen wären. Maßgebend ist daher der Zeitpunkt ihrer Fälligkeit, unabhängig davon, ob und wann die Abgaben bescheidmäßig festgesetzt werden. Bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung wären die vorgeschriebenen Selbstbemessungsabgaben in den Zeitraum vor Konkursöffnung gefallen. Der Einwand, dass die Festsetzung der Abgaben im Rahmen einer Betriebsprüfung nach Konkursöffnung erfolgte und der Geschäftsführer zu diesem Zeitpunkt nicht mehr vertretungsbefugt war und ihn daher an der Nichtabfuhr schon deshalb kein Verschulden treffen könne, wird hier nicht schlagend. Die Frage, ob bzw. inwieweit Zahlungen nach den Bestimmungen der Konkursordnung anfechtbar gewesen wären, ist nach ständiger Rechtsprechung des VwGH ausschließlich im Konkursverfahren zu überprüfen (vgl. VwGH 22.09.1999, 94/15/0158). Es kann daher im Haftungsverfahren

dahingestellt bleiben, ob bzw. inwieweit eine vom Vertretenen geleistete Zahlung anfechtbar gewesen wäre (vgl. VwGH 26.05.2004, 2001/08/0043). Ob der Behörde die Zahlungsunfähigkeit der A-GmbH bekannt war, kann daher ebenfalls außer Betracht bleiben. Hat der Vertreter schuldhaft seine Pflicht verletzt, für die Abgabenentrichtung aus den Mitteln der Gesellschaft zu sorgen, darf die Abgabenbehörde auch davon ausgehen, dass die Pflichtverletzung ursächlich für die Uneinbringlichkeit war (vgl. VwGH 22.09.1999, 96/15/0049).

Zur Haftung des Vertreters gemäß § 9 BAO nach einem Zwangsausgleich der Gesellschaft erfolgte im Erkenntnis eines verstärkten Senates des VwGH vom 22.9.1999, 96/15/0049 eine Klarstellung zur bisher uneinheitlichen Rechtsprechung: Der nach § 9 BAO haftende Vertreter einer Gesellschaft kann die durch den Zwangsausgleich der Gesellschaft bewirkte Befreiung von den Abgabenschuldigkeiten nicht für sich in Anspruch nehmen. Im Ergebnis bedeutet dies, dass eine rechtskräftige Bestätigung eines Zwangsausgleichs des Primärschuldners der Geltendmachung der Haftung gegenüber dem Geschäftsführer auch für die Ausgleichsquote übersteigenden Abgabenschuldigkeiten nicht entgegensteht.

Zum Einwand der Verjährung ist auszuführen, dass die Geltendmachung einer abgabenrechtlichen Haftung eine Maßnahme der Abgabeneinhebung darstellt und daher die Bestimmungen über die Einhebungsverjährung maßgebend sind (VwGH 17.12.2003, 99/13/0036). Die Verjährung von Haftungsansprüchen richtet sich folglich nach § 238 BAO. Gemäß dieser Bestimmung verjährt das Recht eine fällige Abgabe einzuheben und zwangsweise einzubringen binnen fünf Jahren nach Ablauf des Kalenderjahres, in welchem die Abgabe fällig geworden ist. Die in der Berufung vertretene Rechtsmeinung, dass Unterbrechungshandlungen iSd § 238 Abs. 2 BAO eine personenbezogene Wirkung entfalten, wird vom VwGH nicht mehr vertreten (vgl E eines verstärkten Senates vom 18.10.1995, 91/13/0037). Nach der neueren Judikatur des VwGH wirken Unterbrechungshandlungen anspruchsbezogen, ohne dass es rechtlich von Bedeutung ist, gegen wen sich solche Amtshandlungen richten. Im Ergebnis wirken Unterbrechungshandlungen gegenüber dem primären Abgabenschuldner daher auch gegenüber dem potenziell Haftungspflichtigen, dh jedem, der als Zahlungspflichtiger in Betracht kommt (vgl VwGH 31.1.2001, 95/13/0259). Gemäß § 238 Abs. 2 BAO beginnt die Verjährungsfrist mit Ablauf des Jahres, in welchem die Unterbrechung eingetreten ist, neu zu laufen. Die Behörde hat seit dem Jahre 2004 regelmäßig Vollstreckungsmaßnahmen auf den gesamten offenen Rückstand durchgeführt - dies ist unbestritten - und somit Unterbrechungshandlungen gesetzt. Die Abgabenschuldigkeiten sind daher nicht verjährt.

Zu der in der Berufung vorgebrachten mangelnden Aktivlegitimation hinsichtlich der Kammerumlage für den Zeitraum 10-12/08 ist auszuführen, dass gemäß § 122 WKG 1998 die Umlage von den Abgabenbehörden des Bundes zu erheben und an die Bundeskammer zu überweisen ist. Der Einwand der mangelnden Aktivlegitimation des Finanzamtes geht daher ins Leere.

Der Säumniszuschlag teilt als Nebengebühr das Schicksal des Hauptanspruches und war somit in die Haftung miteinzubeziehen.

Die Geltendmachung der Haftung liegt im Ermessen der Abgabenbehörde, die sich innerhalb der im Gesetz aufgezeigten Grenzen (§ 20 BAO) 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 „berechtigtes Interesse der Partei“, dem Begriff „Zweckmäßigkeit“ die Bedeutung „öffentliches Anliegen an der Einbringung der Abgaben“ beizumessen. Es ist unbestritten, dass der Bf. als Alleingeschäftsführer der A-GmbH der einzige in Betracht kommende Haftende iSd § 9 iVm §§ 80 ff BAO gewesen ist und dass die Abgabenschulden der Gesellschaft nicht mehr eingebracht werden können. Dem öffentlichen Anliegen des Staates an der Einbringung der Abgaben war somit der Vorzug gegenüber den Interessen des Berufungswerbers zu geben.

Die Heranziehung des Geschäftsführers zur Haftung für die Abgabenverbindlichkeiten der Gesellschaft erfolgte daher zu Recht. Die Berufung war aus oben angeführten Gründen abzuweisen.

Im Vorlageantrag vom 3. September 2013 wird die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz beantragt.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Übergangsregelung, Rechtslage:

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

Mit der Einführung des Bundesfinanzgerichtes haben sich auch diverse Bezeichnungen geändert. So wurde das frühere Rechtsmittel der Berufung ab 1. Jänner 2014 zur Beschwerde. Die Ausdrücke werden in weiterer Folge jeweils angepasst.

Gemäß § 9 Abs. 1 BAO haften die in den §§ 80 ff bezeichneten Vertreter 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.

Gemäß § 80 Abs. 1 BAO haben die zur Vertretung juristischer Personen berufenen 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.

§ 132 Abs. 1 BAO: Bücher und Aufzeichnungen sowie die zu den Büchern und Aufzeichnungen gehörigen Belege sind sieben Jahre aufzubewahren; darüber hinaus

sind sie noch so lange aufzubewahren, als sie für die Abgabenerhebung betreffende anhängige Verfahren von Bedeutung sind, in denen diejenigen Parteistellung haben, für die auf Grund von Abgabenvorschriften die Bücher und Aufzeichnungen zu führen waren oder für die ohne gesetzliche Verpflichtung Bücher geführt wurden. Soweit Geschäftspapiere und sonstige Unterlagen für die Abgabenerhebung von Bedeutung sind, sollen sie sieben Jahre aufbewahrt werden. Diese Fristen laufen für die Bücher und die Aufzeichnungen vom Schluß des Kalenderjahres, für das die Eintragungen in die Bücher oder Aufzeichnungen vorgenommen worden sind, und für die Belege, Geschäftspapiere und sonstigen Unterlagen vom Schluß des Kalenderjahres, auf das sie sich beziehen; bei einem vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahr laufen die Fristen vom Schluß des Kalenderjahres, in dem das Wirtschaftsjahr endet.

§ 238 Abs. 1 BAO: Das Recht eine fällige Abgabe einzuheben 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. 2 BAO: Die Verjährung fälliger Abgaben wird 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.

Zur Zuständigkeit: Gemäß § 1 Abs. 1 des Bundesgesetzes, mit dem das Bundesgesetz über das Bundesfinanzgericht erlassen wird (Bundesfinanzgerichtsgesetz) obliegen dem Verwaltungsgericht des Bundes für Finanzen (Bundesfinanzgericht – BFG) Entscheidungen über Beschwerden gemäß Art. 130 Abs. 1 Z 1 bis 3 B-VG in Rechtssachen in Angelegenheiten der öffentlichen Abgaben (mit Ausnahme der Verwaltungsabgaben des Bundes, der Länder und Gemeinden) und des Finanzstrafrechts sowie in sonstigen gesetzlich festgelegten Angelegenheiten, soweit die genannten Angelegenheiten unmittelbar von den Abgaben- oder Finanzstrafbehörden des Bundes besorgt werden.

Demnach sind zur Entscheidung über Beschwerden in Haftungsangelegenheiten, die in der Bundesabgabenordnung geregelt sind, die Richterinnen und Richter des Bundesfinanzgerichtes als gesetzliche/r Richter/in zuständig.

Zur behaupteten Verletzung der Wahrung des Parteiengehörs:

Soweit der Bf. behauptet, dass ihm der Vorhalt vom 9. Jänner 2013 nicht zugekommen sei, weil er sich zu diesem Zeitpunkt in Haft befand ist festzuhalten, dass sich der Bf. laut Auskunft der Justizanstalt-X erst von 19. Jänner 2013 bis 4. März 2013 in Haft befunden hat. Gemäß § 26 Abs. 2 erster Satz Zustellgesetz gilt die Zustellung ohne Zustellnachweis als am dritten Werktag nach der Übergabe an das Zustellorgan bewirkt. Somit gilt der erwähnte Vorhalt noch vor Haftantritt laut Zustellgesetz als zugestellt.

Unabhängig davon hatte der Bf. im Rahmen der Beschwerde, der Beschwerdeergänzung und dem Vorlageantrag ausreichend Gelegenheit, sein Parteiengehör zu wahren und zum angefochtenen Bescheid Stellung zu nehmen, sodass eine Verletzung des Parteiengehörs im weiteren Verfahren nicht gegeben ist.

Insolvenzverfahren:

Zunächst ist festzustellen, dass der Bf. laut Firmenbuchauszug die A-GmbH seit 14.11.1995 selbstständig als alleiniger Geschäftsführer vertreten hat.

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).

Über das Vermögen der A-GmbH wurde mit Beschluss des LG vom 29. April 2009 zu AZ 14 das Konkursverfahren eröffnet. Mit weiterem Beschluss vom 13. August 2009 wurde der Zwangsausgleich (mit einer Zwangsausgleichsquote von 20 %) rechtskräftig bestätigt.

Soweit der Bf. ausführt, dass durch die Zahlung der 20 %igen Quote die restliche Abgabenschuldigkeiten zur Gänze getilgt und daher abzuschreiben gewesen wären, durch die völlige Befriedigung des Ausgleichs zufolge Akzessorietät der Haftungsschuld von der Abgabenschuld für eine Haftungsinanspruchnahme kein Raum mehr sei, da keine Abgabenschuld mehr bestehe, es an einer rechtlichen Grundlage für eine Haftungsinanspruchnahme des früheren Geschäftsführers fehle, so ist auf die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu verweisen, wonach der Abschluss eines (Zwangs-)Ausgleichs keinen Einfluss auf die Haftung nach § 9 BAO hat. Die rechtskräftige Bestätigung eines Ausgleichs des Primärschuldners steht der Geltendmachung der Haftung nach den §§ 80 ff BAO auch für die die Ausgleichsquote übersteigenden Abgabenschulden nicht entgegen (vgl. beispielsweise VwGH 29.7.2004, 2003/16/0137).

Aufgrund des Ergebnisses des Insolvenzverfahrens steht die Uneinbringlichkeit der im Haftungsbescheid dargestellten Abgabenbeträge bei der Primärschuldnerin für die die Quote übersteigenden Abgabenbeträge zweifelsfrei fest.

Verjährung:

§ 238 BAO regelt die - für die Erlassung eines Haftungsbescheides relevante - Verjährung fälliger Abgaben. Nach Abs. 1 dieser Bestimmung verjährt das Recht, eine fällige Abgabe einzuheben 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 (VwGH 21.1.2009, 2008/17/0138). Für Abgaben

des Jahres 2004 war dies rechnerisch mit Ablauf des Jahres 2009 eingetreten, sofern keine Unterbrechungshandlung gesetzt worden wäre.

Zu den Voraussetzungen einer wirksamen Unterbrechungshandlung im Sinne des § 238 Abs. 2 BAO zählt, dass sie nach außen in Erscheinung tritt und erkennbar den Zweck verfolgt, den Anspruch gegen einen bestimmten Abgabenschuldner durchzusetzen, ohne dass es darauf ankommt, ob die Amtshandlung zur Erreichung des angestrebten Erfolges konkret geeignet ist und ob der Abgabenschuldner von der Amtshandlung Kenntnis erlangte (vgl. z.B. Ritz, BAO5, § 238 Tz 12, mit Hinweisen auf die hg. ständige Judikatur; VwGH 29.3.2007, 2005/16/0095; VwGH 18.12.2013, 2010/13/0153).

Im Erkenntnis eines verstärkten Senates (VwGH 18.10.1995, 91/13/0037) hat der Verwaltungsgerichtshof ausgeführt, dass die Zulässigkeit der Erlassung eines Haftungsbescheides verjährungsrechtlich im Lichte der Bestimmung des § 238 Abs. 1 BAO ausschließlich daran zu messen sei, ob diese Einhebungsmaßnahme innerhalb der in § 238 Abs. 1 BAO geregelten, allenfalls durch - gegen wen immer "gerichtete" - Amtshandlungen im Sinne des § 238 Abs. 2 BAO unterbrochenen Einhebungsfrist gesetzt worden ist. Gleichzeitig hat der Verwaltungsgerichtshof aber betont, dass es umso wichtigere Obliegenheit der behördlichen Ermessensübung bleibe, den jeweiligen Umständen des Einzelfalles in der gebotenen Weise Rechnung zu tragen und aus dieser Beurteilung der Rechtslage, zumal auch hinsichtlich des Elementes der Zumutbarkeit der Heranziehung eines Haftungspflichtigen angesichts lange verstrichener Zeit, resultierende Unbilligkeiten hintanzuhalten (in diesem Sinne auch VwGH 3.9.2008, 2006/13/0159).

In diesem Erkenntnis des verstärkten Senates hat der Verwaltungsgerichtshof sodann für den damals zu beurteilenden Bereich der Einhebungsverjährung die anspruchsbezogene Wirkung von Unterbrechungshandlungen als dem Gesetz entsprechend angesehen. Wenn schon, wie dies im Erkenntnis des verstärkten Senates ausgesprochen wird, jede Amtshandlung nach § 238 Abs. 2 BAO die Verjährung des in § 238 Abs. 1 BAO genannten Rechtes gegenüber jedem unterbricht, der als Zahlungspflichtiger in Betracht kommt, gilt dies im Hinblick auf § 224 Abs. 3 und § 238 Abs. 1 BAO entsprechend auch für Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches iSd § 209 Abs. 1 BAO (VwGH 25.11.2010, 2009/15/0157). Im Lichte der VwGH-Judikatur kann der Ansicht des Bf. zur personenbezogenen Betrachtungsweise hier nicht gefolgt werden.

Aus dem Einbringungsakt ist zu ersehen, dass die Primärschuldnerin in den hier haftungsgegenständlichen Jahren 2004 bis 2009 immer wieder gepfändet wurde und vom Bf. als Geschäftsführer der Primärschuldnerin wiederholt Zahlungsvereinbarungen für den damals jeweils aktuellen Rückstand am Abgabekonto mit dem Finanzamt getroffen wurden, sodass hier laufend bis zur Eröffnung des Insolvenzverfahrens Einbringungsmaßnahmen gesetzt wurden, die jeweils als Unterbrechungshandlung im Sinne des § 238 Abs. 2 BAO zu betrachten.

Die Unterbrechungshandlung setzt die Geltendmachung eines bestimmten Abgabenanspruches voraus (VwGH 19.2.1998, 97/16/0353; VwGH 25.3.2010, 2009/16/0205).

Die Verjährung der im Insolvenzverfahren angemeldeten Forderungen wird nach der Bestimmung des (im Beschwerdefall noch anwendbaren) § 9 Abs. 1 KO (= nunmehr IO) durch deren Anmeldung unterbrochen. Die Verjährungsfrist beginnt mit dem Ablauf des Tages, an dem der Beschluss über die Aufhebung des Konkurses rechtskräftig geworden ist, von neuem zu laufen (vgl. VwGH 12.10.2009, 2009/16/0084; VwGH 27.9.2012, 2009/16/0181).

Mit Beschluss des LG vom 13. August 2009 wurde der Zwangsausgleich rechtskräftig bestätigt, sodass die Verjährungsfrist mit Ablauf des 13. August 2014 geendet hätte, sofern keine Unterbrechungshandlung gesetzt worden wäre.

Da der nunmehr angefochtene Bescheid innerhalb der fünfjährigen Verjährungsfrist ab Beendigung des Insolvenzverfahrens erlassen wurde, ist die Einhebung der haftungsgegenständlichen Abgaben im Gegensatz zur Rechtsansicht des Bf. gemäß § 238 BAO nicht verjährt.

Einwendungen gegen den Abgabenanspruch:

Die Frage, ob ein Abgabenanspruch gegeben ist, ist als Vorfrage im Haftungsverfahren nach § 9 BAO nur dann zu beantworten, wenn kein eine Bindungswirkung auslösender Abgabenbescheid oder Haftungsbescheid (nach § 82 EStG 1988 hinsichtlich der Lohnsteuer oder nach § 95 EStG 1988 hinsichtlich der Kapitalertragsteuer) vorangegangen ist (VwGH 27.2.2008, 2005/13/0074).

Gehen einem Haftungsbescheid Abgabenbescheide voran, so ist die Behörde daran gebunden und hat sich in der Entscheidung über die Heranziehung zur Haftung grundsätzlich an diese Bescheide zu halten. Durch § 248 BAO ist dem Haftenden ein Rechtszug gegen die Abgabenbescheide eingeräumt (VwGH 30.3.2006, 2003/15/0125).

Werden sowohl der Haftungsbescheid als auch die Bescheide über den Abgabenanspruch mit Beschwerde angefochten, ist laut ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zunächst über die Beschwerde gegen den Haftungsbescheid abzusprechen (vgl. VwGH 20.8.1998, 97/16/0512; VwGH 16.12.1999, 97/15/0051; VwGH 25.4.2001, 2001/13/0001). Eine Verbindung der beiden Beschwerde gemäß § 277 BAO ist nicht zulässig (vgl. z.B. VwGH 11.5.2000, 2000/16/0347; VwGH 28.6.2001, 2000/16/0886).

Zu den Beschwerdeargumenten gegen die Richtigkeit der dem Haftungsbescheid zugrunde liegenden Abgaben kann der Bf. nur auf das gemäß § 248 BAO vom Finanzamt noch zu führende Beschwerdeverfahren verwiesen werden, wobei auf die zeitliche Einschränkung (siehe unten) Bedacht zu nehmen sein wird.

Zur Frage der Pfändungsgebühren ist festzuhalten, dass diese am 20. März 2009 festgesetzt wurden, somit dem Haftungsbescheid auch diesbezüglich ein

Abgabenbescheid zugrunde liegt und diese Vorfrage nicht im Haftungsverfahren zu klären ist.

Akzessorietät der Haftung:

Entscheidungen über Rechtsmittel müssen berücksichtigen, ob die haftungsgegenständliche Abgabenschuld zwischen Erlassung des Haftungsbescheids, Einbringung der Beschwerde (früher: Berufung) und materielle Entscheidung in der Sache durch das Bundesfinanzgericht entrichtet wurde.

Aus dem Abgabenkonto ist zu ersehen, dass von der Umsatzsteuer 2006 in Höhe von € 3.111,56 nur mehr ein Betrag von € 1.340,53 aufscheint, sodass wegen Akzessorietät der Haftung bei der Entscheidung von dem um € 1.771.03 reduzierten Betrag auszugehen ist.

Zu den weiteren Beschwerdepunkten:

Laut Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist es Sache des Geschäftsführers, die Gründe darzulegen, die ihn ohne sein Verschulden daran gehindert haben, die ihm obliegenden abgabenrechtlichen Verpflichtungen zu erfüllen (VwGH 18.10.1995, 91/13/0037, 0038), widrigenfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung gemäß § 9 Abs. 1 BAO angenommen werden darf. Der Geschäftsführer haftet für nicht entrichtete Abgaben der Gesellschaft auch dann, wenn die Mittel, die ihm für die Entrichtung aller Verbindlichkeiten der Gesellschaft zur Verfügung standen, hiezu nicht ausreichten, 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.

Maßgebend für die Vertreterhaftung gemäß § 9 BAO ist die gesellschaftsrechtliche Stellung als Geschäftsführer der GmbH (VwGH 2.7.2002, 99/14/0076). Die in den §§ 80 ff BAO 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. Nach stRsp des VwGH ist es Sache des Geschäftsführers darzutun, weshalb er nicht dafür Sorge tragen konnte, dass die Gesellschaft die anfallenden Abgaben rechtzeitig entrichtet hat. Aufgabe des Geschäftsführers ist es, im Verwaltungsverfahren allfällig vorliegende Gründe aufzuzeigen, die ihn daran gehindert haben, die Abgabenschulden am oder nach dem Fälligkeitstag zu begleichen. Er hat darzustellen, dass ab dem Zeitpunkt, an welchem die von der Haftungsinanspruchnahme erfassten Abgaben fällig geworden sind, keine Geldmittel der Gesellschaft mehr vorhanden waren. Es hat nicht die Abgabenbehörde das Ausreichen der Mittel zur Abgabenentrichtung nachzuweisen, sondern der zur Haftung herangezogene Geschäftsführer das Fehlen ausreichender Mittel. Reichen die liquiden Mittel zur Begleichung aller Verbindlichkeiten der Gesellschaft nicht aus, so hat der

Vertreter nachzuweisen, dass die vorhandenen Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet wurden, andernfalls haftet der Geschäftsführer für die nicht entrichteten Abgaben der Gesellschaft. Auf diesem, nicht aber auf der Behörde, lastet auch die Verpflichtung zur Errechnung einer entsprechenden Quote (vgl zum Ganzen etwa VwGH 25. 11. 2009, 2008/15/0263, mwN). Der Geschäftsführer einer GmbH bleibt auch trotz Eröffnung des Ausgleichsverfahrens grundsätzlich verpflichtet, aus dem von ihm verwalteten Vermögen der GmbH die Abgaben zu entrichten (vgl VwGH 30. 3. 2006, 2003/15/0125; VwGH 24. 2. 2010, 2007/13/0093).

Festgehalten wird, dass zwar anlässlich einer persönlichen Vorsprache von C. von der Kanzlei des steuerlichen Vertreters am 2. Juli 2013 neben einer Ergänzung der Berufung auch eine Aufstellung einer etwaiger Ungleichbehandlung angekündigt wurde, diese jedoch mit der Ergänzung der Berufung nicht übermittelt wurde. Demnach bleibt festzuhalten, dass der Bf. das Angebot der Erstellung einer Liquiditätsrechnung nicht weiter verfolgt hat, sodass eine nähere Beurteilung einer allfälligen Gleichbehandlung nicht durchgeführt werden konnte, diesbezüglich somit von einer schulhaften Pflichtverletzung durch den Bf. auszugehen ist.

Das Nichtvorhandensein von liquiden Mitteln für den gesamten Zeitraum oder eine zumindest anteilige Entrichtung der haftungsgegenständlichen Abgabenschuldigkeiten wurde durch den Bf. weder behauptet noch dargetan. Aus dem Akt ist zu ersehen, dass laufend aufgrund von Zahlungsvereinbarungen - teilweise auch nach Androhung oder Durchführung von Pfändungen - immer wieder Geldbeträge an das Finanzamt einbezahlt wurden. Daraus lässt sich ableiten, dass liquide Mittel vorhanden waren. Ein Geschäftsführer einer GmbH handelt schulhaft, wenn er die Zahlung (Entrichtung) von Abgabenschulden gegenüber der anderer Verbindlichkeiten hintanstellt. Ein Zahlungserleichterungsansuchen entschuldigt in einem solchen Fall nicht (VwGH 10.6.1980, 535/80; VwGH 19.6.1985, 84/17/0224; VwGH 13.9.1988, 87/14/0148). Da die liquiden Mittel zu den Fälligkeitstagen nicht zur anteilmäßigen Entrichtung der Abgaben verwendet wurden, was Aufgabe des Geschäftsführers gewesen wäre, ist von einer schulhaften Pflichtverletzung des Bf. auszugehen.

Bei schulhafter Pflichtverletzung spricht die Vermutung für eine Kausalität zwischen der Pflichtverletzung und dem Abgabenausfall (VwGH 29.5.2001, 2001/14/0006).

Soweit der Bf. vorbringt, es würde ihn keine Haftung treffend für Abgaben, die 60 Tage vor Konkursöffnung fällig gewesen wären, da diese Forderungen anfechtbar wären, ist ebenfalls auf die Judikatur des VwGH zu verweisen. Die Frage, ob bzw. inwieweit Zahlungen nach den Bestimmungen der Konkursordnung unwirksam oder anfechtbar gewesen wären oder nicht, ist ausschließlich im Konkursverfahren zu prüfen, und berührt die im Abgabenverfahren zu prüfende Frage, ob der Abgabengläubiger gegenüber anderen Gläubigern nicht benachteiligt wurde, nicht (VwGH 22.9.1999, 94/15/0158, VwGH 12.8.1994, 92/14/0125). Die gesetzliche Bestimmung des § 69 Abs. 2 KO in Gestalt der dort normierten 60-Tage-Frist befreit den Geschäftsführer nicht vom Vorwurf

der schuldhaften Pflichtverletzung gegenüber der Abgabenbehörde (VwGH 25.1.2006, 2001/14/0126).

Durch die Vorschrift des § 69 Abs. 2 KO wird keinesfalls eine abgabenrechtliche Zahlungsverpflichtung vor Konkursöffnung aufgehoben. Eine eventuell gegebene spätere Anfechtungsmöglichkeit solcher Abgabenzahlungen durch den Masseverwalter bietet kein Argument gegen das Aufrechtbleiben sämtlicher abgabenrechtlicher Zahlungsverpflichtungen bis zur Konkursöffnung. Vielmehr setzt eine Anfechtung durch den Masseverwalter im Konkurs das Bestehen und die Erfüllung einer auf abgabenrechtlichen Vorschriften beruhenden Zahlungsverpflichtung sogar voraus (UFSW vom 13.03.2006, RV/0238-W/05).

Erbringt der Geschäftsführer keinen Nachweis, dass keine liquiden Mittel vorhanden waren oder welcher Betrag aus vorhandenen Mitteln bei Gleichbehandlung sämtlicher Gläubiger an die Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre, kann ihm die uneinbringliche Abgabe zur Gänze auch dann vorgeschrieben werden, wenn alle 60 Tage vor Eröffnung des Konkurses über das Vermögen der GmbH geleisteten Zahlungen nach § 30 Abs. 1 KO anfechtbar gewesen wären. Denn ob bzw. inwieweit vom Geschäftsführer geleistete Zahlungen nach den Bestimmungen der KO rechtsunwirksam bzw. anfechtbar gewesen wären, ist ausschließlich im Konkursverfahren zu prüfen. Die im Abgabenverfahren zu prüfende Frage, ob andere andrängende Gläubiger gegenüber dem Bund als Abgabengläubiger begünstigt worden sind, bleibt davon unberührt (VwGH 23.11.2004, 2001/15/0108).

Dem Einwand, Abgaben wären erst nach Konkursöffnung festgesetzt worden ist zu erwidern, dass der maßgebende Zeitpunkt, für den zu beurteilen ist, ob der Vertretene die für die Abgabenentrichtung erforderlichen Mittel hatte, sich danach bestimmt, wann die Abgabe bei Beachtung der Abgabenvorschriften zu entrichten gewesen wären (zB VwGH 31.10.2000, 95/15/0137; VwGH 17.12.2003, 2000/13/0220; VwGH 23.11.2004, 2001/15/0108).

Bei Selbstbemessungsabgaben (zB Umsatzsteuervorauszahlungen, Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag) ist maßgebend, wann die Abgaben bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung abzuführen gewesen wären (zB VwGH 31.10.2000, 95/15/0137; VwGH 24.2.2004, 99/14/0278; VwGH 15.12.2004, 2004/13/0146).

Maßgebend ist somit der Zeitpunkt der Fälligkeit der betreffenden Abgabe, unabhängig davon, wann sie bescheidmäßig festgesetzt wird (vgl. zB VwGH 25.1.1999, 94/17/0229; VwGH 23.1.2003, 2001/16/0291).

Da die verfahrensgegenständlichen Selbstbemessungsabgaben jeweils schon lange vor ihren bescheidmäßigen Nachforderungen fällig geworden sind, kommt der erst im Nachhinein erfolgten bescheidmäßigen Festsetzung keine für die Haftung relevante Bedeutung zu.

Soweit sich die Haftung auch auf Säumniszuschläge und Verspätungszuschläge bezieht ist festzuhalten, dass sich persönliche Haftungen gemäß § 7 Abs. 2 BAO auch auf Nebenansprüche erstrecken.

Der Vollständigkeit halber ist zur mangelnden Aktivlegitimation im Zusammenhang mit der Kammerumlage auf die Ausführungen des Finanzamtes in der Beschwerdevorentscheidung zu verweisen, wonach gemäß § 122 WKG 1998 die Kammerumlage von den Abgabenbehörden des Bundes zu erheben und an die Bundeskammer zu überweisen ist.

Zur Frage der Vorsteuerberichtigung ist festzuhalten, dass der die Abgabepflicht unmittelbar auslösende Sachverhalt im Falle von Umsatzsteuerberichtigungen nach § 16 Abs. 1 und 3 UStG 1994 jener ist, der abgabenrechtlich die Berichtigungspflicht auslöst. Im Falle der Umsatzsteuerberichtigung wegen Uneinbringlichkeit des Entgelts ist dies der Zeitpunkt des Eintritts der Uneinbringlichkeit (vgl. VwGH 21.09.2006, 2006/15/0072). Allfällige nachträgliche Vorsteuerberichtigungen für Zeiträume nach den im angefochtenen Bescheid geltend gemachten Monaten sind nicht Gegenstand des Haftungsverfahrens.

§ 16 UStG 1994 ordnet allgemein die ex nunc-Wirkung der Berichtigung an. Die Änderungen führen nicht zu einer Berichtigung der ursprünglichen Steuerfestsetzung, sondern sind erst im Zeitraum der Änderung zu berücksichtigen (vgl. Ruppe, UStG 1994, Tz. 66 zu § 16; ebenfalls VwGH 21.9.2006, 2006/15/0072).

Zusammengefasst sind die Behauptungen der Bf. nicht geeignet darzulegen, dass kein Verschulden an der Verletzung abgabenrechtlichen Obliegenheiten vorgelegen ist.

Aufbewahrungsfrist

Die siebenjährige Aufbewahrungsfrist des § 132 Abs. 1 BAO beginnt für Bücher und Aufzeichnungen mit Schluss des Kalenderjahres, für das die Eintragungen vorgenommen worden sind bzw. für Belege, Geschäftspapiere und sonstige Unterlagen vom Schluss des Kalenderjahres, auf das sie sich beziehen.

Die Aufbewahrungsfrist verlängert sich für Bücher, Aufzeichnungen und hiezu gehörige Belege, solange die Unterlagen für (am Ende der Siebenjahresfrist anhängige) Verfahren, die die Abgabenerhebung betreffen, von Bedeutung sind, wenn in solchen Verfahren diejenigen Parteistellung haben, für die auf Grund von Abgabenvorschriften (z.B. § 125 BAO, § 76 EStG 1988, § 18 Abs. 1 UStG 1994) die Bücher bzw. Aufzeichnungen zu führen waren oder ohne gesetzliche Verpflichtung Bücher geführt wurden.

Die Verlängerung der Aufbewahrungsfrist stellt zwar nicht auf die subjektive Kenntnis von der Anhängigkeit des Verfahrens ab. Jedoch wird die Partei meist davon Kenntnis haben (Ritz, BAO, 5. Aufl. 2014, § 132 RZ 7).

Im gegenständlichen Fall wurde dem Bf. mit Schreiben des Finanzamtes vom 9. Jänner 2013 in Aussicht gestellt, ihn zur Haftung gemäß § 9 BAO heranzuziehen, es sei denn er könnte beweisen, dass er ohne sein Verschulden daran gehindert war, für die Einrichtung

der Abgaben Sorge zu tragen. Selbst wenn man in Betracht zieht, dass der Bf. tatsächlich erst mit Zustellung des Haftungsbescheides vom 10. April 2013 erlangte, tritt keine Änderung in der Dauer der Aufbewahrungsfrist ein.

Laut Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes obliegt es dem Vertreter auch, entsprechende Beweisvorsorgen – etwa durch das Erstellen und Aufbewahren von Ausdrucken – zu treffen. Dem Vertreter, der fällige Abgaben der Gesellschaft nicht oder nicht zur Gänze entrichten kann, ist schon im Hinblick auf seine mögliche Inanspruchnahme als Haftungspflichtiger zumutbar, jene Informationen zu sichern, die ihm im Fall der Inanspruchnahme als Haftungspflichtiger die Erfüllung der Darlegungspflicht im oben beschriebenen Sinn ermöglichen (VwGH 19.05.2015, 2013/16/0016).

Nachdem das Finanzamt nach Abschluss des Insolvenzverfahrens keine weiteren Schritte gegen den Bf. als möglichem Haftungsschuldner gesetzt hat, kann noch keine Verlängerung der Aufbewahrungsfrist durch die Pflicht auf entsprechende Beweisvorsorge erkannt werden.

Da von einem potentiell Haftungspflichtigen nach Ablauf der siebenjährigen Aufbewahrungspflicht im Falle einer späteren Haftungsinanspruchnahme kein Nachweis für die Gleichbehandlung der Verbindlichkeiten gefordert werden kann (vgl. UFSW vom 05.07.2007, RV/0310-W/07), war der Beschwerde für die Abgaben, für die die siebenjährige Aufbewahrungsfrist - Ende des Jahres 2005 - zum Zeitpunkt der Erlassung des angefochtenen Bescheides bereits abgelaufen war, nämlich Umsatzsteuer 2004 in Höhe von € 128,59, Kapitalertragsteuer 01-12/04 in Höhe von € 5.100,00, Kapitalertragsteuer 01-12/05 in Höhe von € 5.100,00, Säumniszuschlag 1 2005 in Höhe von € 68,00 , stattzugeben.

Ermessen:

Die Geltendmachung der Haftung im Sinne des § 9 BAO liegt im Ermessen der Abgabenbehörde, das 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 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.

Im Erkenntnis eines verstärkten Senates (VwGH 18.10.1995, 91/13/0037) hat der Verwaltungsgerichtshof betont, dass es umso wichtigere Obliegenheit der behördlichen Ermessensübung bleibe, den jeweiligen Umständen des Einzelfalles in der gebotenen Weise Rechnung zu tragen und aus dieser Beurteilung der Rechtslage, zumal auch hinsichtlich des Elementes der Zumutbarkeit der Heranziehung eines Haftungspflichtigen angesichts lange verstrichener Zeit, resultierende Unbilligkeiten hintanzuhalten (in diesem Sinne auch VwGH 3.9.2008, 2006/13/0159).

Zudem kann nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes die Behörde die Frage der Einbringlichkeit der Haftungsschuld beim Haftenden bei ihren Zweckmäßigkeitserwägungen vernachlässigen (vgl. VwGH 16.12.1999, 97/16/0006) und stehen persönliche Umstände wie die "wirtschaftliche Leistungsfähigkeit" oder eine Vermögenslosigkeit des Haftenden in keinem erkennbaren Zusammenhang mit der Geltendmachung der Haftung (vgl. VwGH 25.6.1990, 89/15/0067; VwGH 28.4.2009, 2006/13/0197).

Berücksichtigt man die Tatsache, dass die haftungsgegenständlichen Abgabenschuldigkeiten nur im Haftungswege beim Bf. einbringlich gemacht werden können, so war im gegenständlichen Fall dem Interesse der Allgemeinheit an der Abgabeneinbringung (Zweckmäßigkeitserwägung) der Vorzug zu geben gegenüber dem Interesse des Bf., nicht zur Haftung in Anspruch genommen zu werden (Billigkeitserwägung), da eine andere Möglichkeit der Einbringlichkeit nicht besteht.

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

Laut internem Aktenvermerk vom 10. November 2011 wurde schon damals eine Prüfung der Haftungsmöglichkeiten durchgeführt. Die Erlassung eines Haftungsbescheides gegen den Bf. ist jedoch erst mit 10. April 2013 erfolgt.

Die damit aufgezeigte Unbilligkeit der Geltendmachung der Haftung angesichts der bereits lange verstrichenen Zeit zwischen Beendigung des Insolvenzverfahrens und der Erlassung des Haftungsbescheides überwog im gegenständlichen Fall die vom Finanzamt ins Treffen geführte Zweckmäßigkeitserwägung, sodass unter weiterer Beachtung des geringen Verschuldens bei Gesamtbetrachtung des Falles die Reduzierung der Haftungsbeträge im Rahmen des Ermessens um 40% (und der geltend gemachten Abgaben unter € 5,00) auf das im Spruch dargestellte Ausmaß gerechtfertigt erscheint und der Beschwerde insoweit teilweise stattzugeben war.

Zur Unzulässigkeit 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.

Da sich die Entscheidung auf die zu den jeweils angesprochenen Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung ergangene VwGH-Judikatur stützt, war unter Hinweis auf diese jeweils oben angeführte Judikatur eine Revision nicht zuzulassen.

Wien, am 13. Juni 2016