

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R. in der Beschwerdesache Bf., Anschrift, vertreten durch F.D., vom 23.09.2015 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 12/13/14 Purkersdorf vom 31.08.2015 betreffend Haftung gemäß § 9 BAO nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung vom 19.05.2016 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird teilweise stattgegeben und die Haftung auf nachstehende Abgaben und Beträge auf insgesamt € 134.613,26 herabgesetzt:

Umsatzsteuer	10-12/2011	19.530,43
Umsatzsteuer	2011	21.065,16
Umsatzsteuer	03/2012	17.908,58
Umsatzsteuer	04/2012	671,79
Lohnsteuer	08/2012	889,74
Dienstgeberbeitrag	08/2012	946,65
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	08/2012	84,15
Umsatzsteuer	08/2012	6.871,36
Lohnsteuer	09/2012	576,27
Lohnsteuer	10/2012	656,09
Dienstgeberbeitrag	10/2012	298,79
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	10/2012	26,56
Umsatzsteuer	10/2012	6.675,98
Lohnsteuer	11/2012	823,68
Dienstgeberbeitrag	11/2012	566,87
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	11/2012	50,38
Verspätungszuschlag	08/2012	571,36

Umsatzsteuer	11/2012	10.482,46
Lohnsteuer	12/2012	1.444,60
Dienstgeberbeitrag	12/2012	548,01
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	12/2012	48,71
Umsatzsteuer	12/2012	42.952,66
Lohnsteuer	01/2013	573,55
Dienstgeberbeitrag	01/2013	320,91
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	01/2013	28,52

Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

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

## **Entscheidungsgründe**

Mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom Datum-1 wurde der über das Vermögen der A-GmbH am Datum-2 eröffnete Konkurs nach Schlussverteilung aufgehoben.

\*\*\*\*\*

Mit Schreiben vom 15. Juli 2015 erging an den Beschwerdeführer (Bf.) folgender Haftungsvorhalt:

Die Vertreter juristischer Personen hätten alle Pflichten des Vertretenen zu erfüllen. Insbesondere hätten sie dafür zu sorgen, dass die Abgaben aus den Mitteln, die sie verwalten würden, vorschriftsmäßig entrichtet würden.

Vertreter würden mit Ihrem persönlichen Einkommen und Vermögen für unentrichtet gebliebene Abgaben des Vertretenen haften, wenn sie an der Nichtentrichtung dieser Abgaben ein Verschulden treffe. Leichte Fahrlässigkeit gelte bereits als Verschulden.

Der Bf. werde daher in seinem eigenen Interesse ersucht, die nachfolgenden Fragen sorgfältig und vollständig zu beantworten und durch Vorlage geeigneter Unterlagen, die zu seiner Entlastung dienen könnten, zu belegen.

1. Am Konto der A-GmbH (in der Folge als Primärschuldnerin bezeichnet) würden beiliegende Abgabenbeträge uneinbringlich aushaften.

Die im Rückstand ausgewiesenen Selbstbemessungsabgaben seien nach Abgabenarten und Zeiträumen aufgeschlüsselt. Die Ermittlung der im Rückstand enthaltenen bescheidmäßig vorgeschriebenen Abgaben möge den beiliegenden, an die Primärschuldnerin ergangenen Bescheiden (Ablichtungen) entnommen werden.

2. Laut Firmenbuchauszug sei der Bf. im Zeitraum ab 25.2.2011 als Vertreter der Primärschuldnerin bestellt worden. Auf Grund seiner Funktion als geschäftsführender Vertreter sei ihm die Wahrnehmung der abgabenrechtlichen Verpflichtungen der Vertretenen oblegen.

3. Da die im beiliegenden Rückstandsausweis angeführten Abgabenbeträge während seiner Vertretungsperiode fällig bzw. nicht entrichtet worden seien, müsse das Finanzamt bis zum Beweis des Gegenteils davon ausgehen, dass der Bf. der ihm aufgetragenen Erfüllung der abgabenrechtlichen Pflichten der Vertretenen nicht vorschriftsgemäß nachgekommen sei.

4. Die genannten Beträge seien bei der Primärschuldnerin als uneinbringlich anzusehen. Dies ergebe sich zweifelsfrei daraus, dass der Konkurs über das Vermögen der Primärschuldnerin nach Schlussverteilung aufgehoben worden sei.

5. Sofern die Primärschuldnerin bereits zu den jeweiligen Fälligkeitstagen der Abgaben nicht mehr über ausreichende liquide Mittel zur (vollen) Bezahlung aller Verbindlichkeiten verfügt habe, werde der Bf. ersucht, dies durch eine Auflistung sämtlicher Gläubiger mit zum Zeitpunkt der Abgabefälligkeiten gleichzeitig oder früher fällig gewordenen Forderungen darzulegen. In dieser Aufstellung müssten alle damaligen Gläubiger der Primärschuldnerin (auch die zur Gänze bezahlten) sowie die auf einzelne Verbindlichkeiten (Gläubiger) geleisteten Zahlungen (Quoten) enthalten sein. Außerdem seien alle verfügbar gewesenen liquiden Mittel (Bargeld und offene Forderungen) anzugeben bzw. gegenüberzustellen.

Es stehe ihm frei, die maßgebliche finanzielle Situation zum Eintritt der Abgabefälligkeiten, die offenen Verbindlichkeiten und die erbrachten Tilgungsleistungen an alle einzeln anzuführenden Gläubiger der Primärschuldnerin auch auf andere Art und Weise einwandfrei bekanntzugeben.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes obliege dem Bf. als Vertreter, Nachweise dafür, wie viel Zahlungsmittel zur Verfügung gestanden seien und in welchem Ausmaß die anderen Gläubiger der Primärschuldnerin noch Befriedigung erlangt hätten, zu erbringen. Im Fall der Nichterbringung dieser Nachweise müsse das Finanzamt davon ausgehen, dass er die ihm obliegende Verpflichtung, die fällig gewordenen Abgaben aus den verwalteten Mitteln zu entrichten, schulhaft verletzt habe und diese Pflichtverletzung auch ursächlich für den Abgabenausfall bei der Primärschuldnerin sei.

Unter diesen Umständen hafte der Bf. für die uneinbringlichen Abgabenschuldigkeiten im vollen Ausmaß (zB VwGH 22.12.2005, 2005/15/0114).

6. Werde der Nachweis einer Gläubigergleichbehandlung nicht in nachvollziehbarer Weise erbracht, liege es im Ermessen des Finanzamtes, die Haftung für die genannten Abgabenbeträge auszusprechen, bei Benachteiligung des Abgabengläubigers im Ausmaß der nachgewiesenen Benachteiligung der Abgabenschuldigkeiten gegenüber den anderen Verbindlichkeiten der Primärschuldnerin (zB VwGH 29.1.2004, 2000/15/0168).

Da der öffentliche Auftrag zur Ergreifung aller Mittel, vollstreckbare Abgaben einzubringen, bei einer vorzuwerfenden Pflichtverletzung allfällige Einzelinteressen verdränge (zB VwGH 18.10.2005, 2004/14/0112), sähe sich das Finanzamt veranlasst, die gesetzliche Vertreterhaftung gegen den Bf. im erforderlichen Ausmaß geltend zu machen.

\*\*\*\*\*

In seiner undatierten, am 23. September 2015 eingelangten Stellungnahme führte der Bf. aus, dass die beabsichtigte Haftungsinanspruchnahme zu Unrecht erfolge.

Die Gesellschaft habe unerwartet vertraglich zustehende Forderungen aus Bauleistungen nicht erhalten. Verwiesen werde auf den Insolvenzakt der Gesellschaft beim Handelsgericht Wien, dessen Aktenbeischaffung beantragt werde.

Durch Verschulden des Insolvenzverwalters sei ein angebotenes Sanierungsverfahren nicht durchgeführt worden, sodass ihn kein Verschulden treffe.

Die Verteilungsquote von ca. 6%, ausgeschüttet durch den Insolvenzverwalter, sei im Steuerobligo nicht berücksichtigt worden.

Die Steuerschuld stütze sich auf Schätzungsbescheide, die keine Grundlage für eine Haftung sein könnten. Der Bf. bestreite daher die vom Finanzamt angenommene Steuerverpflichtung.

Es gebe allenfalls Schätzungen im Zuge einer Betriebsprüfung. Die Betriebsprüfung habe erst nach Konkursöffnung stattgefunden. Der Schlussbericht datiere vom 17.10.2013. Er sei zu dieser Betriebsprüfung weder geladen noch befragt worden. Das Betriebsprüfungsverfahren sei daher grob mangelhaft geblieben.

Bei Indizien auf Scheinrechnungen sei von der Betriebsprüfung nicht beachtet worden, dass eine amtswegige Ermittlungspflicht nach § 138 BAO vorliege. Dieser Ermittlungspflicht sei nicht entsprochen worden, was ein grober Verfahrensmangel sei. Verletzt worden sei der Unmittelbarkeitsgrundsatz, weil ihn das Finanzamt in das Betriebsprüfungsverfahren der Gesellschaft nicht eingebunden habe.

Die Beweiswürdigung des FA sei fehlerhaft. Lägen mehrere Möglichkeiten vor, unterschiedliche Sachverhalte als richtig festzustellen, so habe eine begründete Interessenabwägung stattzufinden. Dies sei nicht geschehen.

Das Finanzamt habe anzuführen, warum es einen Sachverhalt für wahrscheinlicher halte als einen anderen, mit einschlägigen Begründungen. Im Baugeschäft sei es vielfach so und das sei auch amtsbekannt und als Lebenserfahrung bekannt, dass es Bautätigkeiten gebe, die in der Nachvollziehbarkeit im Detail nicht mehr genau eruierbar seien, aber dennoch als Bauleistungen anerkannt würden. Nur dann, wenn ein

Sachverhalt, den das Finanzamt als erwiesen angenommen habe, gegenüber anderen denkmöglichen Sachverhalten eine überragende Wahrscheinlichkeit habe, sei es dem Finanzamt gestattet, so einen Sachverhalt anzunehmen. Das Finanzamt habe sich aber mit anderen Sachverhalten und deren Wahrscheinlichkeit gar nicht auseinandergesetzt. Die Anwendung des § 167 BAO sei daher fehlerhaft erfolgt.

Zu den vorgehaltenen Scheinrechnungen werde eingewendet, dass nicht konkret festgestellt worden sei, welche Rechnungen dies seien. Scheinrechnungen seien nach dem Begriff solche, denen keine Leistung zu Grunde liege. Dass so ein Sachverhalt vorliegen solle, werde vom Bf. bestritten. Das Finanzamt habe aber andererseits – anders als im Betriebsprüfungsverfahren - Beweispflichten nachzuweisen, dass er schuldhaft und rechtswidrig gehandelt habe.

Das Steuerergebnis der Betriebsprüfung basiere aber auf Schätzungen. Schätzungsergebnisse könnten nicht zur Begründung von Sachverhalten oder Schultersprüchen im Finanzstrafverfahren herangezogen werden. Bestünden Zweifel an der Richtigkeit der Schätzung, so habe dies entsprechend berücksichtigt zu werden und könnten die vom Finanzamt herangezogenen - willkürlichen - Schätzungen nicht zu einer Haftung bei ihm führen.

Es fehle jegliche Begründung dafür, warum (auf welchen Sachverhalten, die es festzustellen und zu begründen gelte) die vorgenannten Umsatzsteuern vorzuschreiben gewesen seien. Der Verweis auf ein Betriebsprüfungsergebnis, das dem Bf. persönlich nicht einmal eröffnet worden sei, genüge gesetzlichen Anforderungen für ein faires Verfahren nicht.

Die Umsatzsteuerbeträge seien rechtens als Gutschrift beantragt worden. Es lägen diesen Rechnungen echte Leistungen zu Grunde. Diese Ausgangsrechnungen seien nicht nur in der Gesellschaft, sondern bei den leistungsausführenden Firmen auch als Erlös gehörig verbucht worden. Diese Firmen hätten Steuernummern und UID-Nummern. Dass diese Firmen vielleicht die Umsatzsteuer nicht bezahlt hätten, möge allenfalls richtig sein. Das führe weder bei der GmbH noch bei ihm zu irgendwelchen Haftungen.

Hinsichtlich der Umsatzsteuer verweise der Bf. auf die Judikatur des EuGH zu dieser Thematik. Sei eine UID-Nummer gültig vergeben worden, so bestehe in jedem Fall die Vorsteuerabzugsberechtigung (siehe Akte des EuGH C-80/11 und C-242/11).

Es seien ihm keine Gründe bekannt, dass die andere Firma allenfalls suspekt sei. Eine Prüfungspflicht für ihn bestehe dann nicht. Solange eine aufrechte gültige UID-Nummer vorliege, gelte dieses Unternehmen als finanzrechtlich in Ordnung. Vor Vergabe der UID-Nummer habe ja das Finanzamt dieses Unternehmen sorgsam geprüft. Dieser Prüfungsvorgang komme auch ihm zu Gute.

Hinsichtlich sonstiger Erlöse führe der Bf. aus, dass mit einem Bauherren Auffassungsunterschiede betreffend die Abrechnung von Bauleistungen bestünden. Sämtliche fakturierten - aber nicht bezahlten – Baurechnungen seien dann von der Masseverwalterin ausgebucht worden. Dafür könne keine Umsatzsteuerzahllast

hervorkommen. Es werde wahrscheinlich so sein, dass die Umsatzsteuer auch Rechnungen betreffe, die ausgestellt, aber vom Bauherrn nicht bezahlt worden seien. Sie seien letztlich durch notwendige Ausbuchung für das Finanzstrafverfahren ohne Bedeutung und hätten außer Betracht zu bleiben. Der Bf. reklamiere daher, dass es sich beim gegenständlichen Vorwurf auch um Rechnungen handle, die letztlich nicht zuständen. Dass der Masseverwalter die Ausbuchungen allenfalls nicht vorgenommen habe, könne dem Bf. nicht zum Schuldvorwurf gereichen.

Der Bf. beantrage die Beischaffung des Betriebsprüfungsaktes des Finanzamtes die Gesellschaft betreffend sowie die Beischaffung des Insolvenzaktes der Primärschuldnerin sowie „die zeugenschaftliche Einvernahme des Insolvenzverfahrens“.

Abschließend beantrage er, das Haftungsverfahren gegen ihn einzustellen, dies entspreche auch dem Billigkeitsgrundsatz, hilfsweise den Haftungsbetrag auf ein Mindestmaß festzusetzen.

\*\*\*\*\*

Mit Bescheid vom 31. August 2015 wurde der Bf. gemäß § 9 Abs. 1 BAO iVm § 80 BAO als Geschäftsführer der A-GmbH für Abgaben in der Höhe von € 135.571,14, nämlich

Abgabe	Zeitraum	Betrag	Fälligkeit
Umsatzsteuer	10-12/2011	19.572,06	15.02.2012
Umsatzsteuer	2011	21.065,16	15.02.2012
Umsatzsteuer	03/2012	17.946,76	15.05.2012
Umsatzsteuer	04/2012	673,22	15.06.2012
Umsatzsteuer	08/2012	6.886,00	15.10.2012
Körperschaftsteuer	10-12/2012	256,59	15.11.2012
Umsatzsteuer	10/2012	6.690,21	17.12.2012
Lohnsteuer	11/2012	825,44	17.12.2012
Dienstgeberbeitrag	11/2012	568,08	17.12.2012
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	11/2012	50,49	17.12.2012
Verspätungszuschlag	08/2012	572,58	14.01.2013
Umsatzsteuer	11/2012	10.504,80	15.01.2013
Lohnsteuer	12/2012	1.447,68	15.01.2013
Dienstgeberbeitrag	12/2012	549,17	15.01.2013
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	12/2012	48,82	15.01.2013

Lohnsteuer	2012	2.150,27	15.01.2013
Dienstgeberbeitrag	2012	1.289,60	15.01.2013
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	2012	114,63	15.01.2013
Umsatzsteuer	12/2012	43.044,23	15.02.2013
Lohnsteuer	01/2013	574,78	15.02.2013
Dienstgeberbeitrag	01/2013	321,60	15.02.2013
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	01/2013	28,58	15.02.2013
Körperschaftsteuer	01-03/2013	256,59	15.02.2013
Verspätungszuschlag	10/2012	133,80	25.02.2013

zur Haftung herangezogen, da diese durch die schuldhafte Verletzung der ihm als Vertreter der Gesellschaft auferlegten Pflichten nicht eingebracht werden können.

Gemäß § 80 Abs. 1 BAO hätten die zur Vertretung juristischer Personen berufenen Personen alle Pflichten zu erfüllen, die den von ihnen Vertretenen obliegen würden, und insbesondere dafür zu sorgen, dass die Abgaben aus den Mitteln, die sie verwalten würden, entrichtet würden.

Gemäß § 9 Abs. 1 leg.cit. würden die in § 80 Abs. 1 leg.cit. erwähnten Personen neben den durch sie vertretenen Abgabepflichtigen für die diese treffenden Abgaben insoweit haften, als die Abgaben infolge schuldhafter Verletzung der ihnen auferlegten Pflichten nicht eingebracht werden könnten.

Gemäß § 1298 ABGB obliege dem, der vorgebe, dass er an der Erfüllung seiner gesetzlichen Verbindlichkeiten ohne sein Verschulden verhindert gewesen sei, der Beweis.

Aus dem Zusammenhalt dieser Bestimmung ergebe sich, dass der gesetzliche Vertreter einer juristischen Person, der die Abgaben der juristischen Person aus deren Mitteln nicht entrichtet habe, für diese Abgaben haftet, wenn sie bei der juristischen Person nicht eingebracht werden könnten und er nicht beweise, dass er die Abgaben ohne sein Verschulden nicht entrichten habe können.

Der Bf. sei unbestritten Geschäftsführer der A-GmbH, also einer juristischen Person, und daher gemäß § 18 GmbHG zu deren Vertretung berufen. Er sei daher auch verpflichtet gewesen, die Abgaben aus deren Mitteln zu bezahlen.

Hinsichtlich der Haftung für aushaltende Lohnsteuer für den Zeitraum 2012, 11/12, 12/12 und 01/13 sei festzuhalten, dass gemäß § 78 Abs. 1 EStG 1988 der Arbeitgeber die Lohnsteuer des Arbeitnehmers bei jeder Lohnzahlung einzubehalten habe. Es wäre daher seine Sache gewesen, für eine zeitgerechte Lohnsteuerabfuhr Sorge zu tragen. Der Bf. hingegen habe die fälligen Lohnsteuerbeträge dem Finanzamt gemeldet, eine Abfuhr jedoch unterlassen.

Es werde in diesem Zusammenhang darauf verwiesen, dass der Arbeitgeber gemäß § 78 Abs. 3 leg.cit. für den Fall, dass die ihm zur Verfügung stehenden Mitteln zur Zahlung des vollen vereinbarten Arbeitslohnes nicht ausreichen würden, 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 (vgl. VwGH 18.9.1985, 84/13/0085).

Bei erwiesenen Lohnauszahlungen bestehe für den Geschäftsführer unter Hinweis auf die zitierte Gesetzesstelle und die §§ 41 und 43 FLAG sowie auf Grund der Tatsache, dass dieser durch die handelsrechtlich verankerte Sekundärhaftung Arbeitgeberfunktion ausübe, die Verpflichtung, zur Entrichtung aller anfallenden Lohnabgaben (Dienstgeberbeitrag). Dies gelte auch für den gemäß § 57 Handelskammergesetz zu bemessenden Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag.

Hinsichtlich der Heranziehung zur Haftung für aushaftende Umsatzsteuer sei Folgendes festzuhalten:

Gemäß § 21 Abs. 1 UStG 1994 habe der Unternehmer spätestens am fünfzehnten Tag (Fälligkeitstag) des auf den Kalendermonat (Voranmeldezeitraum) zweitfolgenden Kalendermonates eine Voranmeldung bei dem für die Einhebung der Umsatzsteuer zuständigen Finanzamt einzureichen, in der er die für den Voranmeldungszeitraum zu entrichtende Steuer (Vorauszahlung) oder den auf den Voranmeldungszeitraum entfallenden Überschuss unter entsprechender Anwendung des § 20 Abs. 1 und 2 und des § 16 leg.cit. selbst zu berechnen habe. Der Unternehmer habe eine sich ergebende Vorauszahlung spätestens am Fälligkeitstag zu entrichten.

Für 08/12, 12/12 und 11/12 sei die Umsatzsteuer vom Bf. selbst bemessen, jedoch nicht entrichtet worden. Für 2011, 10-12/11, 03/12, 04/12 und 12/12 sei die Umsatzsteuer unter Zugrundelegung der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung festgesetzt, jedoch nicht entrichtet worden.

In diesem Zusammenhang werde auch auf die Bestimmung des § 7 Abs. 2 BAO verwiesen, wonach sich persönliche Haftungen auch auf Nebenansprüche erstrecken würden. Ebenso seien Zwangs- und Ordnungsstrafen im Wege der Geschäftsführerhaftung geltend zu machen.

Nach § 80 Abs. 1 BAO habe der Vertreter einer juristischen Person, alle Pflichten zu erfüllen, die der juristischen Person obliegen würden. Einer GmbH obliege jedenfalls die Verpflichtung zur Entrichtung der Körperschaftsteuer.

Da der Bf. also seinen Verpflichtungen schuldhaft nicht nachgekommen sei und die Abgaben bei der Gesellschaft uneinbringlich seien, sei wie im Spruch zu entscheiden gewesen.

Folgende Bescheidkopien seien beiliegend: Umsatzsteuern 2011, 10-12/2011, 03/2012, 04/2012 und 12/2012; Verspätungszuschläge 08/2012 und 12/2012; Lohnsteuer,

Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2012; Bericht über die abgabenbehördliche Prüfung.

\*\*\*\*\*

In der dagegen am 23. September 2015 rechtzeitig eingebrochenen Beschwerde führte der Bf. aus, dass es richtig sei, dass er handelsrechtlicher Geschäftsführer der A-GmbH (gewesen) sei. Über das Vermögen vorgenannter Gesellschaft sei mit Beschluss des HG Wien vom Datum-2 das Konkursverfahren eröffnet worden. Das Insolvenzverfahren sei - nach Verteilung einer Quote von 5,895% durch die Insolvenzverwalterin - mit Beschluss vom Datum-1 aufgehoben worden.

Für Zahlungspflichten von Steuern, deren Fälligkeit erst nach dem Datum-2 eingetreten seien, sei der Bf. aus rechtlichen Gründen nicht haftbar. Dies betreffe die Körperschaftssteuer für 2012, die erst mit Abgabe der Bilanzen zum 30.09.2013 fällig (gewesen) seien. Ebenso auch die Körperschaftsteuer für 2013, die ihn gar nicht persönlich im Rahmen strittiger Geschäftsführerhaftungen treffe.

Für steuerliche Nachforderungen, deren Fälligkeit durch Bescheid erst zu einem späteren Zeitpunkt eingetreten seien (des seien alle Bescheide, die während des Insolvenzverfahrens erlassen und an die Insolvenzverwalterin zugestellt worden seien), hafte er ebenso nicht. Das sei Sache der Insolvenzverwalterin (gewesen), wobei er aus rechtlichen Gründen ab Insolvenzeröffnung für die Gesellschaft kein Vertretungsrecht als handelsrechtlicher Geschäftsführer habe. Insofern könne den Bf. auch kein Vorwurf treffen, er hätte seine Funktion als handelsrechtlicher Geschäftsführer (während des Insolvenzverfahrens) nicht gehörig wahrgenommen.

Nach den ihm in Kopie übermittelten Bescheiden (die im Zuge des Haftungsbescheides an ihn zugegangen seien - als Kopie eben daher nur zur Kenntnisnahme: nur die Zustellung eines Bescheidoriginals könne Rechtsmittelfristen auslösen) würden sich folgende Zahllasten für die A-GmbH ergeben:

- Bescheid vom 15.11.2013, Umsatzsteuernachforderung für 2011 in der Höhe von EUR 22.985,04
- Bescheid vom 28.10.2013, Umsatzsteuernachforderung für 10-12/2011 in der Höhe von EUR 20.823,57
- Bescheid vom 11.12.2013, Umsatzsteuernachforderung für 03/2012 in der Höhe von EUR 1.665,40
- Bescheid vom 24.10.2013, Umsatzsteuernachforderung für 12/2012 in der Höhe von EUR 53.792,65

Vorgenannte Nachforderungen seien nicht haftungsbestimmend, weil deren Fälligkeit oder Vorschreibung erst zu einem späteren Zeitpunkt entstanden sei, zu dem der Bf. keine rechtsgeschäftlichen Vertretungsrechte als handelsrechtlicher Geschäftsführer für die GmbH gehabt habe.

Die Abgabengutschrift laut Bescheid vom 11.12.2012 (Datum sicherlich verschrieben, der Bescheid sei zu Handen der Insolvenzverwalterin ergangen, die aber erst mit Datum-2 bestellt worden sei) in der Höhe von EUR 9.091,87 sei haftungsmindernd zu berücksichtigen, was nicht geschehen sei.

Die Haftungsinanspruchnahme sei zu Unrecht erfolgt. Es treffe den Bf. an möglichen Nichtzahlungen von Steuern der Gesellschaft kein Verschulden.

Die Gesellschaft habe unerwartet vertraglich zustehende Forderungen aus Bauleistungen nicht erhalten. Verwiesen werde auf den Insolvenzakt der Gesellschaft beim HG Wien, dessen Aktenbeischaffung beantragt werde.

Die Verteilungsquote von ca. 6%, ausgeschüttet durch den Insolvenzverwalter, sei im Steuerobligo nicht berücksichtigt worden. Dies sei haftungsmindernd anzusetzen.

Die Steuerschuld stütze sich auf Schätzungsbescheide, die keine Grundlage für eine Haftung sein könnten. Er bestreite daher die vom Finanzamt angenommene Steuerverpflichtung.

Aus den übermittelten Bescheidkopien und der Niederschrift über die Schlussbesprechung würden jedenfalls jene Sachverhalte nicht hervorgehen, die das Finanzamt zu Nachforderungen und zu entsprechenden Bescheiderlassungen veranlasst hätten. Dazu seien konkrete detaillierte und begründete Feststellungen notwendig, die aber fehlen würden. Andererseits habe der Bf. einen versierten Steuerberater für die Gesellschaft bestellt, der einerseits seine Arbeit gewissenhaft ausgeführt habe, andererseits habe er auch rechtens davon ausgehen können, dass dessen Berechnungen für Steuerpflichten (zur Abgabe der Steuererklärungen und Monatsmeldungen) richtig und vollständig seien. Nachträglich hervorgekommene Zahlungspflichten würden keine Haftung begründen. Jene Steuern, die sich aus den damaligen Meldungen ergeben hätten, seien von der Gesellschaft auch bezahlt worden.

Für den Fall, dass im Zeitpunkt der Insolvenzeröffnung Steuerobligos offen gewesen seien, führe der Bf. aus, dass die Gesellschaft zur Bezahlung keine liquiden Mittel mehr gehabt habe. Das Unvermögen der Gesellschaft zur Befriedigung von Zahlungspflichten begründe keine Haftung. Es sei dazu eine Gleichbehandlung aller Gläubiger erfolgt. Anfechtungsansprüche habe die Insolvenzverwalterin seines Wissens nach keine beim Finanzamt angesprochen. Damit liege auch kein Haftungstatbestand vor. Denn, wenn die Gesellschaft keine liquiden Mittel für die Bezahlung der Obligos (einschließlich Steuerrückstände beim Finanzamt) gehabt habe, greife die Haftungsbestimmung nicht.

Das obige steuerliche Ergebnis werde aber von ihm bestritten.

Es habe allenfalls Schätzungen im Zuge einer Betriebsprüfung gegeben. Die Betriebsprüfung habe erst nach Konkursöffnung stattgefunden, der Schlussbericht datiere vom 17.10.2013. Der Bf. sei zu dieser Betriebsprüfung weder geladen noch befragt worden. Das Betriebsprüfungsverfahren sei daher grob mangelhaft geblieben, was der Bf. hiermit einwende. Bei Indizien auf Scheinrechnungen sei von der Betriebsprüfung

nicht beachtet worden, dass eine amtswegige Ermittlungspflicht nach § 138 BAO vorliege. Dieser Ermittlungspflicht sei nicht entsprochen worden. Das ist ein grober Verfahrensmangel. Verletzt worden sei der Unmittelbarkeitsgrundsatz, weil ihn das Finanzamt in das Betriebsprüfungsverfahren der Gesellschaft nicht eingebunden habe.

Die Beweiswürdigung des Finanzamtes sei fehlerhaft. Würden mehrere Möglichkeiten vorliegen, unterschiedliche Sachverhalte als richtig festzustellen, so habe eine begründete Interessenabwägung stattzufinden. Dies sei nicht geschehen. Das Finanzamt habe anzuführen, warum es einen Sachverhalt für wahrscheinlicher halte als einen anderen, mit einschlägigen Begründungen. Im Baugeschäft sei es vielfach so, und das sei auch amtsbekannt und als Lebenserfahrung bekannt, dass es Bautätigkeiten gebe, die in der Nachvollziehbarkeit im Detail nicht mehr genau eruierbar seien, aber dennoch als Bauleistungen anerkannt würden. Nur dann, wenn ein Sachverhalt, den das Finanzamt als erwiesen angenommen habe, gegenüber anderen denkmöglichen Sachverhalten eine überragende Wahrscheinlichkeit habe, sei es dem Finanzamt gestattet, so einen Sachverhalt anzunehmen. Das Finanzamt habe sich aber mit anderen Sachverhalten und deren Wahrscheinlichkeit gar nicht auseinandergesetzt. Die Anwendung des § 167 BAO sei daher fehlerhaft erfolgt.

Zu den vorgehaltenen Scheinrechnungen werde eingewendet, dass nicht konkret festgestellt worden sei, welche Rechnungen dies seien. Scheinrechnungen seien nach dem Begriff solche, denen keine Leistung zu Grunde liege. Dass so ein Sachverhalt vorliegen solle, werde von ihm bestritten. Das Finanzamt habe aber andererseits – anders als im Betriebsprüfungsverfahren - Beweispflichten nachzuweisen, dass der Bf. schuldhaft und rechtswidrig gehandelt habe.

Das Steuerergebnis der Betriebsprüfung basiere aber auf Schätzungen. Schätzungsergebnisse könnten nicht zur Begründung von Sachverhalten oder Schultersprüchen im Finanzstrafverfahren herangezogen werden. Bestünden Zweifel an der Richtigkeit der Schätzung, so habe dies entsprechend berücksichtigt zu werden und könnten die vom Finanzamt herangezogenen - willkürlichen - Schätzungen nicht zu einer Haftung führen. Es fehle jegliche Begründung dafür, warum (auf welchen Sachverhalten, die es festzustellen und zu begründen gelte) die vorgenannten Umsatzsteuern vorzuschreiben gewesen seien. Der Verweis auf ein Betriebsprüfungsergebnis, das dem Bf. persönlich nicht einmal eröffnet worden sei, genüge den gesetzlichen Anforderungen für ein faires Verfahren nicht.

Die Umsatzsteuerbeträge seien rechtens als Gutschrift beantragt worden. Es würden diesen Rechnungen echte Leistungen zu Grunde liegen. Diese Ausgangsrechnungen seien nicht nur in der A-GmbH, sondern bei den leistungsausführenden Firmen auch als Erlös gehörig verbucht worden. Diese Firmen hätten Steuernummern und UID-Nummern. Dass diese Firmen vielleicht die Umsatzsteuer nicht bezahlt hätten, möge allenfalls richtig sein. Das führe weder bei der Gesellschaft noch bei ihm zu irgendwelchen Haftungen.

Hinsichtlich der Umsatzsteuer werde ausgeführt:

Der Bf. verweise auf die Judikatur des EuGH zu dieser Thematik. Sei eine UID-Nummer gültig vergeben worden, so bestehe in jedem Fall die Vorsteuerabzugsberechtigung. Siehe Akte des EuGH C-80/11 und C-242/11. Es seien ihm keine Gründe bekannt gewesen, dass die andere Firma allenfalls suspekt sei. Eine Prüfungspflicht für ihn bestehe dann nicht. Solange eine aufrechte gültige UID-Nummer vorliege, gelte dieses Unternehmen als finanzrechtlich in Ordnung. Vor Vergabe der UID-Nummer habe ja das Finanzamt dieses Unternehmen sorgsam geprüft und sei selbst von einer real existenten Firma ausgegangen. Dieser Prüfungsvorgang des Finanzamtes komme auch ihm zu Gute, er habe auf diesen vertrauen können.

Hinsichtlich sonstiger Erlöse führe der Bf. aus, dass mit dem Bauherrn Auffassungsunterschiede bestünden betreffend die Abrechnung von Bauleistungen. Sämtliche fakturierten - aber nicht bezahlten – Baurechnungen seien dann von der Masseverwalterin ausgebucht worden. Dafür könne keine Umsatzsteuerzahllast hervorkommen. Im Gegenteil: Da Forderungen dazu nicht zuständen (die aber in die Buchhaltung als Bruttoforderungen eingeflossen seien), müsse durch das Rechnungsstorno auch eine Umsatzsteuergutschrift hervorgekommen sein. Deren Verrechnung mit dem Steuerobligo werde hiermit geltend gemacht. Das Finanzamt habe dies aber unterlassen. Es werde wahrscheinlich so sein, dass die Umsatzsteuer auch Rechnungen betreffe, die ausgestellt, aber vom Bauherrn nicht bezahlt worden seien. Dass der Masseverwalter die Ausbuchungen allenfalls nicht vorgenommen habe, könne ihm nicht zum Schuldvorwurf gereichen.

Für rückständige Lohnsteuer wende der Bf. ein, dass deren Bezahlung durch den Insolvenzfonds abgesichert sei und (weil der Insolvenzfonds stets Bruttoforderungen vergüte) auch die Lohnsteuer in den Leistungen enthalten sei. Es sei damit denkunmöglich, dass Lohnsteuern offen geblieben seien.

Im Rahmen des Ermessens sei es auch unbillig, den Bf. mit derart hohen Obligos zu belasten. Er habe derzeit nur eine unselbständige Tätigkeit, seine selbständige Tätigkeit habe er aufgegeben. Er verdiene gerade unter dem Existenzminimum und habe auch sonst kein Vermögen. Es sei daher der Haftungsbetrag entsprechend erheblich zu mindern.

Beweisantrag:

Der Bf. beantrage die Beischaffung des vollständigen Betriebsprüfungsaktes des Finanzamtes betreffend die A-GmbH, die Beischaffung des Insolvenzaktes der beim Handelsgericht sowie „die zeugenschaftliche Einvernahme des Insolvenzverfahrens“. Ebenso auch die Einvernahme seines Steuerberaters.

Weiters, da Subunternehmerleistungen nicht anerkannt worden seien, die Beischaffung eines Sachverständigengutachtens eines Zivilingenieurs, Architekten oder Baumeisters, zum Beweis dafür, dass den nicht anerkannten Subunternehmerrechnungen tatsächliche erbrachte Bauleistungen gegenüber stünden.

Er beantrage die Einvernahme eines informierten Vertreters des Finanzamtes, der für die Subfirmen in der Veranlagung zuständig sei, zum Beweis dafür, dass die bei der A-GmbH nicht anerkannten Rechnungen der Subunternehmer bei letzteren als steuerpflichtige Erlöse vom Finanzamt behandelt und dort entsprechend in die Buchhaltung und in die Steuervorschreibungen eingebucht worden seien.

Der Bf. stelle daher den Beschwerdeantrag, es möge seiner Beschwerde gegen den Haftungsbescheid vom 31.08.2015 Folge gegeben und dieser Bescheid ersatzlos aufgehoben werden. Hilfsweise wolle das beantragte Beweisverfahren stattfinden. Hilfsweise wolle der Haftungsbetrag auf ein Mindestmaß festgesetzt werden.

Abschließend beantrage er eine mündliche Beschwerdeverhandlung.

\*\*\*\*\*

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 5. Oktober 2015 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen und ausgeführt, dass mit dem Bescheid zur Festsetzung der Umsatzsteuer 04/2012 vom 11.12.2012 eine Gutschrift in Höhe von € 9.091,87 festgesetzt und auch ordnungsgemäß verbucht worden sei. Am 28.6.2012 sei die Umsatzsteuer 04/2012 mit € 12.220,80 erklärungsgemäß verbucht worden. Daraus ergebe sich eine Differenz von € 3.130,93. Der Bf. sei für die noch aushaftende Umsatzsteuer 04/2012 in Höhe von € 673,22 herangezogen worden.

Folgende Quotenzahlungen seien auf dem Abgabenkonto eingelangt:

11.06.2015	64,48
	73,14
	384,26
	694,39
	1.154,80
	2.054,37
	3.105,99
	8.833,67
29.07.2015	17,84
	32,24
	53,61
	95,37
	144,20
	410,10

Summe	17.118,46
-------	-----------

Diese Beträge seien sehr wohl bei der Haftungsinanspruchnahme berücksichtigt worden, da die nachstehenden Abgaben nur mehr in Höhe der haftungsgegenständlichen Beträge aushaften würden:

Abgabe	Haftungsbetrag	anstatt	Differenz
Umsatzsteuer 10-12/2011	19.572,06	20.823,57	1.251,51
Umsatzsteuer 2011	21.065,16	22.985,04	1.919,88
Umsatzsteuer 03/2012	17.946,76	19.273,73	1.326,97
Umsatzsteuer 04/2012	673,22	3.130,93	2.457,71
Umsatzsteuer 08/2012	6.886,00	7.614,89	728,89
Umsatzsteuer 10/2012	6.690,21	7.118,01	427,80
Umsatzsteuer 11/2012	10.504,80	11.176,52	671,72
Umsatzsteuer 12/2012	43.044,23	53.792,65	10.748,42
Summe			19.532,90

Der Bf. sei nur für Abgaben zur Haftung herangezogen worden, deren Fälligkeit innerhalb seiner Vertreterfunktion liege. Alle Abgaben, die nach Insolvenzeröffnung fällig geworden seien, seien nicht Gegenstand des Haftungsverfahrens.

Der Einwand, dass nur die Zustellung eines Bescheidoriginals eine Rechtsmittelbefugnis auslöse, müsse ebenfalls entkräftet werden, da nach § 248 BAO der Haftungspflichtige nicht nur den Haftungsbescheid, sondern auch den Bescheid über den Abgabenanspruch mittels Beschwerde bekämpfen könne, wobei auch bereits ergangene Beschwerdevorentscheidungen gegenüber dem Haftungspflichtigen als erstinstanzlicher Bescheid gelten würden. Eine Beschwerde gegen die Grundlagenbescheide sei innerhalb der für die Einbringung einer Beschwerde gegen den Haftungsbescheid offenstehenden Frist einzubringen.

Die Haftung könne auch für Abgabennachforderungen bestehen, die erst nach Beendigung der Vertreterfunktion festgesetzt worden seien, wenn die Fälligkeit ex lege bereits im Zeitraum der aufrechten Vertretung eingetreten sei.

Zur Darlegung seiner wirtschaftlichen Situation und zur Äußerung, warum er seinen abgabenrechtlichen Pflichten nicht nachgekommen sei, sei dem Bf. am 15.7.2015 ein Haftungsvorhalt zugesendet worden, welcher bis zum 15.8.2015 zu beantworten gewesen wäre. Eine Stellungnahme seinerseits sei erst am 24.9.2015 eingelangt.

Die Verpflichtung, Abgaben zu entrichten, beschränke sich auf die dem Vertreter zur Verwaltung obliegenden und zur Verfügung stehenden Mittel. Stünden ausreichende Mittel zur Befriedigung aller Gläubiger, bezogen auf den Fälligkeitszeitpunkt der Abgaben, nicht zur Verfügung, dürfe der Vertreter die Abgabenschulden im Vergleich zur Summe der anderen Verbindlichkeiten nicht schlechter behandeln. Er müsse die Abgabenschulden im Verhältnis der verfügbaren Mittel zu den fälligen Gesamtverbindlichkeiten entrichten. Der Nachweis, welcher Betrag bei Gleichbehandlung sämtlicher Gläubiger - bezogen auf die jeweiligen Fälligkeitszeitpunkte einerseits und das Vorhandensein liquider Mittel andererseits - an die Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre, obliege dem Vertreter. Werde dieser Nachweis nicht erbracht, könne dem Vertreter die Uneinbringlichkeit zur Gänze vorgeschrieben werden. Nicht die Abgabenbehörde habe des Ausreichen der Mittel zur Abgabenentrichtung nachzuweisen, sondern der zur Haftung herangezogene Vertreter das Fehlen ausreichender Mittel.

\*\*\*\*\*

Fristgerecht beantragte der Bf. mit Schreiben vom 4. November 2015 die Vorlage der Beschwerde zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht.

\*\*\*\*\*

Mit Bericht vom 25.1.2016 legte das Finanzamt die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht vor und führte aus, dass es im Haftungsverfahren Aufgabe des gesetzlichen Vertreters sei darzutun, weshalb er in seinem Verantwortungsbereich als Geschäftsführer nicht dafür Sorge getragen habe, dass die fälligen Abgabenschuldigkeiten der Primärschuldnerin entrichtet worden seien, widrigenfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung angenommen werden dürfe (z.B. VwGH 24.6.2010, 2009/16/0206). In der Regel werde nämlich nur der Vertreter jenen ausreichenden Einblick in die Gebarung des Vertretenen haben, der ihm entsprechende Behauptungen und Nachweise ermögliche (vgl. VwGH 25.2.2010, 2009/16/0246). Das Ausreichen der Mittel zur Abgabenentrichtung habe nicht die Abgabenbehörde nachzuweisen; vielmehr habe der Vertreter das Fehlen ausreichender Mittel schlüssig darzulegen (vgl. VwGH 15.6.2005, 2005/13/0048).

Zum Beschwerdevorbringen des Bf., die dem gegenständlichen Haftungsbescheid zugrunde liegenden Steuerbescheide wären erst nach Beendigung seiner Geschäftsführertätigkeit ergangen, sei entgegenzuhalten, dass der Zeitpunkt, für den zu beurteilen sei, ob der Vertreter seine abgabenrechtlichen Pflichten verletzt habe, sich nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes danach bestimme, wann die Abgabe nach den abgabenrechtlichen Vorschriften zu entrichten gewesen wäre. Bei Selbstbemessungsabgaben (z.B. die hier in Rede stehende Umsatzsteuer) sei maßgebend, wann die Abgabe bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung abzuführen gewesen wäre (vgl. VwGH 16.9.2003, 2000/14/0106, VwGH 15.12.2004, 2004/13/0146). Maßgebend sei somit der Zeitpunkt der Fälligkeit der betreffenden Abgabe, unabhängig davon, wann sie bescheidmäßig festgesetzt werde (vgl. z.B. VwGH

23.1.2003, 2001/16/0291). Aus diesem Grund sei es nicht von Bedeutung, dass die Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide und die Haftungsbescheide Lohnsteuer sowie die Festsetzungsbescheide DB und DZ erst nach der Geschäftsführertätigkeit des Bf. ergangen seien.

Würden die Mittel des Vertretenen nicht ausreichen, die offenen Schuldigkeiten zur Gänze zu entrichten, so sei der Vertreter grundsätzlich zur Befriedigung der Schulden im gleichen Verhältnis (anteilig) verpflichtet (Gleichbehandlungsgrundsatz). Die Gleichbehandlung sämtlicher Gläubiger beziehe sich auf die jeweiligen Fälligkeitszeitpunkte einerseits und das Vorhandensein liquider Mittel andererseits (VwGH 21.12.2005, 2004/14/0146). Der Vertreter dürfe hierbei Abgabenschuldigkeiten nicht schlechter behandeln als die übrigen Schuldner.

Eine Verletzung der Gleichbehandlung von Gläubigern könne sich nicht nur bei Abzahlung bereits bestehender Verbindlichkeiten ergeben, sondern auch bei Barzahlung neuer Materialien (VwGH 28.9.2004, 2001/14/0176) oder laufender Ausgaben wie zum Beispiel für Miete (VwGH 25.1.1999, 97/17/0144) und Strom (VwGH 10.9.1998, 96/15/0053).

Bei Verletzung des Gleichbehandlungsgrundsatzes erstrecke sich die Haftung des Vertreters nur auf jenen Betrag, um den bei gleichmäßiger Behandlung sämtlicher Gläubiger die Abgabenbehörde mehr erlangt hätte, als sie infolge des pflichtwidrigen Verhaltens des Vertreters tatsächlich bekommen habe (z.B. VwGH 11.5.2000, 2000/16/0347). Dem Vertreter obliege der Nachweis, welcher Betrag bei Gleichbehandlung sämtlicher Gläubiger - bezogen auf die jeweiligen Fälligkeitszeitpunkte einerseits und das Vorhandensein liquider Mittel andererseits - an die Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre (vgl. VwGH 21.3.2012, 2012/16/0048). Die pauschale Behauptung einer Gleichbehandlung aller Gläubiger reiche nicht aus (VwGH 22.9.1999, 99/15/0049).

Hinsichtlich der Haftung für aushaftende Lohnsteuer sei festzuhalten, dass gemäß § 78 Abs. 1 EStG 1988 der Arbeitgeber die Lohnsteuer des Arbeitnehmers bei jeder Lohnzahlung einzubehalten habe. Es wäre daher die Sache des Bf. gewesen, für eine zeitgerechte Lohnsteuerabfuhr Sorge zu tragen. Dieser hingegen habe die fälligen Lohnsteuerbeträge dem Finanzamt gemeldet, eine Abfuhr jedoch unterlassen.

Es werde in diesem Zusammenhang darauf verwiesen, dass der Arbeitgeber gemäß § 78 Abs. 3 leg. cit. für den Fall, dass die ihm zur Verfügung stehenden Mitteln zur Zahlung des vollen vereinbarten Arbeitslohnes nicht ausreichen würden, 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 schuldhaf tes Verhalten zu erblicken (vgl. VwGH 18.9.1985, 84/13/0085).

Bei erwiesenen Lohnauszahlungen bestehe für den Geschäftsführer unter Hinweis auf die ob. zitierte Gesetzesstelle und die §§ 41 und 43 FLAG sowie auf Grund der Tatsache, dass dieser durch die handelsrechtlich verankerte Sekundärhaftung Arbeitgeberfunktion ausübe, die Verpflichtung, zur Entrichtung aller anfallenden Lohnabgaben

(Dienstgeberbeitrag). Dies gelte auch für den gemäß § 57 Handelskammergesetz zu bemessenden Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag.

Unbestritten sei sowohl die Uneinbringlichkeit der aushaftenden Abgabenschulden bei der A-GmbH als Primärschuldnerin als auch deren Fälligkeit in der Zeit, in der der Bf. als deren alleiniger Geschäftsführer bestellt gewesen sei. Pauschale Angaben zu den nicht vorhandenen Mitteln würden somit nicht ausreichen, um eine schuldhafte Pflichtverletzung auszuschließen.

Dem Einwand, dass die im Rahmen der Betriebsprüfung vorgenommenen Schätzungen zu Unrecht erfolgt wären, sei entgegenzuhalten, dass dem Haftungsbescheid Abgabenbescheide vorangegangen seien, sodass es der Behörde nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 24.2.1999, 98/13/0144) im Verfahren über die Heranziehung des Bf. zur Haftung daher verwehrt sei, die Richtigkeit der Abgabenfestsetzung als Vorfrage zu beurteilen. Der Bf. hätte neben der Einbringung einer Beschwerde gegen seine Heranziehung zur Haftung ohnehin gemäß § 248 BAO innerhalb der für die Einbringung der Beschwerde gegen den Haftungsbescheid offen stehenden Frist auch gegen die Bescheide über den Abgabenanspruch Beschwerde erheben können.

Bei der Inanspruchnahme als Haftender nach § 9 Abs. 1 BAO sei nur die Verletzung abgabenrechtlicher Bestimmungen relevant (vgl. VwGH 18.1.1995, 91/13/0037). Es komme daher nicht auf die rechtliche Beurteilung durch das Handelsgericht an. Auch komme es nicht darauf an, welche vertraglichen Forderungen im Insolvenzverfahren nicht einbringlich gewesen seien. Diese seien gegebenenfalls für Vorsteuerkorrekturen relevant, jedoch seien Vorbringen im Zusammenhang mit den Abgabenfestsetzungsverfahren nicht im Haftungsverfahren zu beurteilen, wie bereits ausgeführt worden sei.

Aus dem im § 248 BAO zum Schutz des herangezogenen Haftungspflichtigen vorgesehenen Beschwerderecht auch gegen den Abgabenanspruch ergebe sich, dass dem Haftenden über den Abgabenanspruch Kenntnis zu verschaffen sei (VwGH 2.7.2002, 96/14/0076). Da dies betreffend Körperschaftsteuer 10-12/12 und 1-3/13 nicht erfolgt sei und somit infolge unvollständiger Information ein Mangel vorliege, der im Verfahren über die Beschwerde gegen den Haftungsbescheid nicht sanierbar sei, seien die betreffenden Körperschaftsteuern im Haftungsverfahren nicht weiter festzusetzen.

Die Haftung des § 9 BAO sei subsidiär und akzessorisch. Eine Person dürfe demnach nur dann als Haftender in Anspruch genommen werden, wenn der Hauptschuldner seiner Verbindlichkeit nicht nachkomme und diese Verbindlichkeit beim Hauptschuldner uneinbringlich sei (Subsidiarität). Die Haftungsschuld sei weiters ihrem bloß sichernden Charakter zufolge in ihrem Bestand von der Existenz der Hauptschuld abhängig. Sei die Hauptschuld nicht (gültig) entstanden oder erloschen, sei auch eine Haftung für diese nicht denkbar. Ihre Geltendmachung wäre unzulässig, die Haftung somit rechtswidrig begründet. Aus dem Wesen dieser Akzessorietät ergebe sich auch, dass die Haftung für

mehr nicht bestehen und für mehr nicht begründet werden könne, als der Hauptschuldner leisten müsse (vgl. VwGH 20.11.1996, 93/15/0006).

Im gegenständlichen Fall seien Quotenzahlungen iHv € 17.118,46 entrichtet worden, daher wäre hinsichtlich der vorgeschriebenen aushaftenden Abgaben eine Quote in Höhe von 6,21% zu berücksichtigen. Damit seien folgende Abgabenansprüche noch nicht erloschen (siehe Rest):

Abgabe	Zeitraum	Betrag	anteilige Tilgung	Rest
Umsatzsteuer	2011	22.985,04	1.427,37	21.557,67
Umsatzsteuer	10-12/2011	20.823,57	1.293,14	19.530,43
Umsatzsteuer	03/2012	19.094,34	1.185,76	17.908,58
Umsatzsteuer	04/2012	716,27	44,48	671,79
Umsatzsteuer	08/2012	7.326,32	454,96	6.871,36
Umsatzsteuer	10/2012	7.118,01	442,03	6.675,98
Umsatzsteuer	11/2012	11.176,52	694,06	10.482,46
Umsatzsteuer	12/2012	45.796,63	2.843,97	42.952,66
Lohnsteuer	2012	2.287,77	142,07	2.145,70
Lohnsteuer	11/2012	878,22	54,54	823,68
Lohnsteuer	12/2012	1.540,25	95,65	1.444,60
Lohnsteuer	01/2013	611,53	37,98	573,55
Dienstgeberbeitrag	2012	1.372,06	85,20	1.286,86
Dienstgeberbeitrag	11/2012	604,40	37,53	566,87
Dienstgeberbeitrag	12/2012	584,29	36,28	548,01
Dienstgeberbeitrag	01/2013	342,16	21,25	320,91
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	2012	121,96	7,57	114,39
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	11/2012	53,72	3,34	50,38
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	12/2012	51,94	3,23	48,71
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	01/2013	30,41	1,89	28,52
Verspätungszuschlag	08/2012	609,19	37,83	571,36

Die Umsatzsteuer 2011 sei nicht anzupassen, da sie bereits in einer geringeren Höhe festgesetzt worden sei.

Die Heranziehung zur Haftung sei eine Ermessensentscheidung, die im Sinne des § 20 BAO innerhalb der vom Gesetz gezogenen Grenzen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen sei. Dem Gesetzesbegriff „Billigkeit“ sei dabei die Bedeutung des berechtigten Interesses der Bf. beizumessen, nicht zur Haftung für Abgaben herangezogen zu werden, deren Uneinbringlichkeit bei der Primärschuldnerin feststehe und deren Nichtentrichtung durch sie verursacht worden sei. Unter dem Gesetzesbegriff „Zweckmäßigkeit“ sei das „öffentliche Interesse an der Einhebung der Abgaben“ zu verstehen.

Gegenständlich habe der Bf. zu seiner Einkommenssituation angegeben, dass er derzeit nur eine unselbständige Tätigkeit ausübe, bei der er lediglich über dem Existenzminimum verdiene. Weiters gebe er an, über kein Vermögen zu verfügen. Nähere Angaben seien allerdings nicht gemacht worden. Selbst wenn das Vorbringen des Bf., wonach derzeit der Haftungsbetrag fast gänzlich uneinbringlich wäre, als zutreffend erachtet werden würde, wäre die Heranziehung des Bf. zur Haftung nach ständiger Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (z.B. VwGH 28.11.2002, 97/13/0177; VwGH 28.05.2008, 2006/15/0007) allein deshalb noch nicht als unzweckmäßig anzusehen. Denn angesichts des Alters des Bf. (geb. Datum-3 ) sei es nicht auszuschließen, dass künftig erzielte Einkünfte oder künftig neu hervorgekommenes Vermögen zur Einbringlichkeit der Haftungsschuld führen würden.

Zum Antrag des Bf. auf Einvernahme von Zeugen zum Beweis seines gesamten Vorbringens sowie die Herbeischaffung des Betriebsprüfungs- und Insolvenzaktes sei zu bemerken, dass nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 31.3.2003, 98/14/0164) die Beachtlichkeit eines Beweisantrages nach § 183 Abs. 3 BAO die ordnungsgemäße (konkrete und präzise) Angabe des Beweisthemas, das mit dem Beweismittel unter Beweis gestellt werden solle, voraussetze. Beweisanträgen, die nicht ausreichend erkennen lassen würden, welche konkrete Tatsachenbehauptung im Einzelnen durch das angebotene Beweismittel erwiesen werden solle, brauche die Abgabenbehörde im Grunde des § 183 Abs. 3 BAO ebenso nicht zu entsprechen wie solchen Beweisanträgen, die auch eine abstrakte Tauglichkeit des Beweismittels zur Beweisführung über das Beweisthema nicht einsichtig machen würden. Erheblich sei ein Beweisantrag zudem nur dann, wenn Beweisthema eine für die Rechtsanwendung mittelbar oder unmittelbar erhebliche Tatsache sei. Da die Beweisanträge sich ausschließlich auf die Bescheide über den Abgabenanspruch beziehen und damit für die Rechtsanwendung für die Haftung keine erheblichen Tatsachen darstellen würden, sei ihnen nicht zu entsprechen gewesen.

Es wird beantragt, die haftungsgegenständlichen Abgaben hinsichtlich der Höhe zu korrigieren und hinsichtlich der im Haftungsbescheid vorgeschriebenen Körperschaftsteuervorauszahlungen der Beschwerde Folge zu leisten. Hinsichtlich der verbleibenden Punkte werde die Abweisung der Beschwerde beantragt.

\*\*\*\*\*

In Beantwortung eines Vorhaltes des Bundesfinanzgerichtes legte das Finanzamt mit Schreiben vom 1. April 2016 eine Aufgliederung der Lohnabgaben 2012 vor:

Abgabe	Monat	gebucht	Soll laut	Differenz
			Lohnverrechnung	

Lohnsteuer	01	962,45	948,20	14,25
	02	908,98	895,04	13,94
	03	1.504,42	1.475,89	28,53
	04	1.371,05	1.346,83	24,22
	05	1.417,94	1.489,12	- 71,18
	06	1.615,10	1.621,76	- 6,66
	07	1.261,47	1.289,73	- 28,26
	08	0,00	948,65	- 948,65
	09	0,00	614,43	- 614,43
	10	0,00	699,53	- 699,53
	11	878,22	878,22	0,00
	12	1.540,25	1.540,25	0,00

Dienstgeberbeitrag	01	504,69	504,71	- 0,02
	02	494,51	494,52	- 0,01
	03	711,39	734,02	- 22,63
	04	716,33	802,46	- 86,13
	05	782,42	719,55	62,87
	06	844,18	845,83	- 1,65
	07	618,63	688,94	- 70,31
	08	0,00	1.009,33	- 1.009,31
	09	428,33	354,60	73,73
	10	0,00	318,57	- 318,57
	11	604,40	604,40	0,00
	12	633,55	633,56	- 0,01

Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	01	44,86	44,86	0,00
	02	43,96	43,96	0,00
	03	63,23	65,25	- 2,02
	04	63,67	71,34	- 7,67
	05	69,55	63,96	5,59
	06	75,04	75,18	- 0,14
	07	54,99	61,24	- 6,25
	08	0,00	89,72	- 89,72
	09	38,07	31,51	6,56
	10	0,00	28,32	- 28,32
	11	53,72	53,73	- 0,01
	12	56,32	56,30	0,02

Diese Auflistung wurde dem Bf. in der Ladung zur mündlichen Verhandlung vom 12.4.2016 zur Kenntnis gebracht.

\*\*\*\*\*

In der am 19.5.2016 durchgeführten mündlichen Verhandlung wurde vorgebracht:

*Vertreter:*

Die Beschwerde sei vom Bf. damals im Jahr 2015 eingebracht worden, er habe jedoch das Mandat erst vor kurzem übernommen. Probleme sehe er im Abgabenverfahren und auch im Prüfungsverfahren, zu dem der Bf. gar nicht beigezogen oder befragt worden sei.

Bei der Umsatzsteuerseien nachträgliche Rechnungen festgestellt wurden. Es gebe Differenzen zwischen abgegebenen Umsatzsteuervoranmeldungen und den tatsächlichen Rechnungen. Wie er festgestellt habe, seien das alles Forderungen gewesen, die nachträglich nicht eingegangen seien. Er vermisste die Umsatzsteuerberichtigung dazu, die doch in einer Höhe von ca. € 50.000,00 bis € 60.000,00 beträglich sein müsste.

Es würden eventuell Wiederaufnahmeanträge gestellt werden, er habe aber dazu noch nicht alle Unterlagen von der Masseverwalterin erhalten.

Das betreffe einmal das Abgabenverfahren. Im Haftungsbescheid selbst finde er keine Angabe betreffend die Konkursquote und sei hinsichtlich der Umsatzsteuern unschlüssig, ob das so stimmen könne, nachdem hier ein derart hoher Stand offengeblieben sei, wobei die Umsatzsteuer vor allem in den Monaten 11 und 12/2012 € 43.000,00 und € 10.000,00 berechnet worden sei, aber er vermisste die Berichtigung dazu. Er habe in

der Schlussrechnung der Masseverwalterin auch keinen wirklichen Forderungseingang gesehen und nichts gefunden, das die Umsatzsteuerberichtigung betroffen hätte.

*Amtsbeauftragte:*

Über das Haftungsverfahren seien Abgabennachforderungen nicht zu klären, sondern in einem eigenen Verfahren. Weiters sei die Berechnung der Quote im Vorlagebericht dargestellt. Vom Rückstandsausweis aufgrund der nicht entrichteten Abgaben ausgehend sei unter Abzug der 6,21% Konkursquote dieser Haftungsbetrag ermittelt worden.

*Vertreter:*

Das sei vollkommen zutreffend aus seiner Sicht. Im Haftungsbescheid fehle ihm die Konkursquote, die Amtsbeauftragte habe sie im Vorlagebericht scheinbar drinnen. Er sei wirklich im Abgabenverfahren, in dem die Mängel vorliegen würden. Dass er da am falschen Ort sei, sei ihm vollkommen bewusst, nur müsse das ganze Verfahren, vor allem der Jahre 2011 und 2012, wegen der Umsatzsteuerberichtigung aufgerollt werden.

*Amtsbeauftragte:*

Zur Umsatzsteuerberichtigung sei ihres Wissens eine Prüfung ergangen, mit der Masseverwalterin. Die Höhe habe sie nicht überprüft, weil die für das Haftungsverfahren an sich irrelevant sei.

*Richterin:*

Bei der Umsatzsteuerberichtigung sei es so, dass die Abgabe nicht ex tunc rückwirkend berichtigt werde, sondern nur im Zeitpunkt der tatsächlichen Berichtigung und das war eben während des Insolvenzverfahrens, weshalb diese keinen Einfluss auf die haftungsgegenständlichen Abgaben habe.

*Vertreter:*

Selbst dort fehle es ihm.

*Amtsbeauftragte:*

Weil die Fälligkeit eine andere sei.

*Vertreter:*

Natürlich, aber selbst in diesem Zeitraum sei es nicht passiert.

*Richterin:*

Das sei aber dann eine Sache, die er mit dem Finanzamt klären müsse. Das würde dann natürlich insofern einen Einfluss auf den Haftungsbetrag haben, als die sonstige Gutschrift aus der Berichtigung dann mit den ältesten Verbindlichkeiten verrechnet werden würde. Im Haftungsverfahren könne dies jedoch nicht berücksichtigt werden.

*Vertreter:*

Das sei schon klar, aber er erwarte da eben einen Betrag von ca. zwischen € 50.000,00 und € 60.000,00, weil das die offenen Forderungen gewesen seien, die im

Insolvenzverfahren nicht mehr beglichen worden seien. Darum sei für ihn natürlich die Wiederaufnahme der Verfahren 2011 und 2012 schon sehr wesentlich.

Hinsichtlich der Lohnsteuer, DB und DZ mache er keine Aussagen. Es gehe eigentlich hier aus seiner Sicht im Wesentlichen nur um die Umsatzsteuer. Die Körperschaftsteuer mache € 256,00 aus, mal zwei. Das sei es auch nicht.

*Amtsbeauftragte:*

Die Körperschaftsteuer sei schon weg, weil da die Bescheide nicht mitgeschickt worden seien. Das stehe auch im Vorlagebericht. Die Haftung sei insofern eingeschränkt worden.

*Vertreter:*

Ihm gehe es eigentlich nur um das Abgabeverfahren und um die Umsatzsteuerberichtigung.

Das seien Vorsteuern gewesen, die abgezogen worden seien, obwohl der Vorsteuerabzug nicht zugestanden sei in einem gewissen Ausmaß von € 18.543,00 und € 2.279,00.

Es gehe ihm im Wesentlichen um die € 53.000,00 der Monate 11 und 12/2012, bei denen noch keine Berichtigung erfolgt sei.

*Richterin:*

Eine Beschwerde nach § 248 BAO habe er nicht eingebracht?

*Amtsbeauftragte:*

Nein, sei nicht eingelangt.

*Vertreter:*

Wobei eben der Geschäftsführer nicht wirklich miteinbezogen gewesen sei in das Verfahren.

*Richterin:*

Das sei aber damals zu Recht gewesen, da während des Insolvenzverfahrens der ehemalige Geschäftsführer nicht miteinbezogen werde.

*Vertreter:*

Das sei zutreffend, aber zumindest weil hier strittige Rechnungen vorhanden gewesen seien, von deren Existenz der Bf. gar keine Kenntnis gehabt habe, die dann nachträglich entstanden seien. Der Bf. habe auch ein Finanzstrafverfahren darüber, aber trotzdem habe es hier aufklärungswürdige Differenzen gegeben. Aus seiner Sicht sei es natürlich immer schwierig, aber man hätte ihn zumindest dazu zu befragen sollen, wie das zustande gekommen sei.

**Über die Beschwerde wurde erwogen:**

*Gemäß § 9 Abs. 1 BAO haften die in den §§ 80 ff BAO 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. Sie haben insbesondere dafür zu sorgen, dass die Abgaben aus den Mitteln, die sie verwalten, entrichtet werden.*

*Persönliche Haftungen erstrecken sich gemäß § 7 Abs. 2 BAO auch auf Nebenansprüche im Sinne des § 3 Abs. 1 und 2 BAO. Zu diesen Nebenansprüchen gehören gemäß § 3 Abs. 2 lit. d BAO insbesondere die Nebengebühren der Abgaben, wie die Stundungs- und Aussetzungszinsen, der Säumniszuschlag und die Kosten (Gebühren und Auslagenersätze) des Vollstreckungs- und Sicherungsverfahrens, worunter gemäß § 26 AbgEO insbesondere Pfändungsgebühren und die durch die Vollstreckungsmaßnahmen verursachten Barauslagen (somit auch Postgebühren) fallen.*

*Der nach Abgabenvorschriften Haftungspflichtige kann gemäß § 248 BAO unbeschadet der Einbringung einer Berufung gegen seine Heranziehung zur Haftung innerhalb der für die Einbringung der Berufung gegen den Haftungsbescheid offenstehenden Frist auch gegen den Bescheid über den Abgabenanspruch berufen.*

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).

Im gegenständlichen Fall steht die Uneinbringlichkeit fest, da mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom Datum-1 der über das Vermögen der A-GmbH am Datum-2 eröffnete Konkurs nach Schlussverteilung (Quote 6,21%) aufgehoben wurde.

Zum Einwand des Bf., dass diese Quote nicht berücksichtigt worden sei, konnte das Finanzamt nachvollziehbar darlegen, wie die einzelnen Quotenzahlungen die haftungsgegenständlichen Abgaben verringerten, sodass nur mehr die im Haftungsbescheid angeführten Beträge aushalten.

Unbestritten ist, dass dem Bf. als Geschäftsführer der A-GmbH die Erfüllung der abgabenrechtlichen Pflichten der Gesellschaft oblag. Insbesondere ist im Rahmen dieser Verpflichtung für die rechtzeitige und vollständige Entrichtung der Abgaben Sorge zu tragen.

Aus dem Einwand, dass er für die Körperschaftsteuern 2012 und 2013 nicht haften könne, weil diese erst mit Abgabe der Bilanz zum 30.9.2013 fällig gewesen seien, lässt sich nichts gewinnen, da die angesprochenen Körperschaftsteuern zwar tatsächlich erst nach der Insolvenzeröffnung fällig wurden (nämlich am 24.3.2015 bzw. am 7.4.2015),

jedoch gar nicht im Haftungsbescheid enthalten sind. Vermutlich meinte der Bf. die haftungsgegenständlichen Körperschaftsteuervorauszahlungen 10-12/2012 und 01-03/2013, die hingegen bereits am 15.11.2012 bzw. am 15.2.2013 – und daher noch vor Konkurseröffnung – fällig waren.

Dem Vorbringen des Bf., dass für Nachforderungen, deren Fälligkeit erst zu einem späteren Zeitpunkt eingetreten sei, da diese während des Insolvenzverfahrens erlassen worden seien, wird entgegengehalten, dass für die bescheidmäßig festgesetzten Umsatzsteuern 2011 und 10-12/2011 zwar gemäß § 210 Abs. 4 BAO eine Zahlungsfrist zustand, dies aber an der bereits vor der Konkurseröffnung eingetretenen Fälligkeit (15.2.2012) nicht änderte.

Die übrigen Umsatzsteuern (03/2012, 04/2012, 08/2012, 10/2012, 11/2012 und 12/2012) wurden nicht bescheidmäßig festgesetzt, sondern aufgrund von Umsatzsteuervoranmeldungen des Bf. bzw. des Masseverwalters verbucht, waren aber ebenso bereits vor der Konkurseröffnung fällig.

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes bestimmt sich der Zeitpunkt, für den zu beurteilen ist, ob der Vertretene die für die Abgabenentrichtung erforderlichen Mittel hatte, danach, wann die Abgaben bei Beachtung der abgabenrechtlichen Vorschriften zu entrichten gewesen wären (VwGH 23.11.2004, 2001/15/0108). Bei Selbstbemessungsabgaben ist daher maßgebend, wann die Abgaben bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung abzuführen gewesen wären (VwGH 15.12.2004, 2004/13/0146); maßgebend ist daher ausschließlich der Zeitpunkt ihrer Fälligkeit, somit unabhängig davon, ob die Abgabe bescheidmäßig festgesetzt wird (VwGH 23.1.2003, 2001/16/0291).

Dem Einwand, dass die Gutschrift laut Bescheid vom 11.12.2012 (Datum nicht verschrieben) in Höhe von € 9.091,87 nicht haftungsmindernd berücksichtigt worden sei, ist zu entgegnen, dass diese die Umsatzsteuer 04/2012 betrifft, die ursprünglich mit € 12.220,80 gemeldet und gebucht wurde und nunmehr ohnehin nur in Höhe von € 673,22 im Haftungsbescheid enthalten ist.

Da der haftungsgegenständliche Verspätungszuschlag 10/12 erst am 25.2.2013 und daher nach Konkurseröffnung fällig wurde, kommt für diese Abgabe eine Haftung des Bf. hingegen nicht in Betracht.

Dem Vorbringen des Bf., dass die Nachforderungen auf Schätzungen der Betriebsprüfung basieren würden und ihm keine Möglichkeit eingeräumt worden wäre, zu den Feststellungen Stellung zu nehmen, sowie dem Hinweis auf die gültige UID-Nummer muss entgegengehalten werden, dass Einwendungen gegen den Abgabenanspruch nicht mit Erfolg im Haftungsverfahren vorgebracht werden können, sondern ausschließlich im Beschwerdeverfahren gemäß § 248 BAO betreffend Bescheide über den Abgabenanspruch, zumal nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes auch die nach § 9 BAO erforderliche Verschuldensprüfung von der objektiven Richtigkeit der Abgabenfestsetzung auszugehen hat (VwGH 27.2.2008, 2005/13/0094).

Bringt der Haftungspflichtige sowohl gegen den Haftungsbescheid als auch gegen den maßgeblichen Bescheid über den Abgabenanspruch Beschwerden ein, so ist zunächst über die Beschwerde gegen den Haftungsbescheid zu entscheiden (VwGH 20.1.2005, 2002/14/0091), da von dieser Erledigung die Rechtsmittelbefugnis gegen den Bescheid über den Abgabenanspruch abhängt (VwGH 13.4.2005, 2004/13/0027).

Auch lässt sich aus dem Einwand des Bf., ihm seien lediglich Bescheidkopien mit dem Haftungsbescheid übermittelt worden, nichts gewinnen, da es für die Beschwerde nach § 248 BAO ausreicht, dem Haftungspflichtigen durch Übermittlung von Bescheidkopien Kenntnis über den Abgabenanspruch zu verschaffen und ihm damit eine effektive Beschwerdeerhebung zu ermöglichen (VwGH 24.2.2010, 2005/13/0145). Eine nochmalige Zustellung von Bescheidoriginalen wäre auch gar nicht möglich, da diese bereits an die Primärschuldnerin ergingen.

Hinsichtlich der haftungsgegenständlichen Körperschaftsteuervorauszahlungen war allerdings festzustellen, dass diesen Abgaben Festsetzungsbescheide zu Grunde liegen, die dem Bf. seitens des Finanzamtes nicht spätestens mit dem Haftungsbescheid übermittelt wurden. Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ist damit aber mangels Beschwerdemöglichkeit nach § 248 BAO eine Haftungsinanspruchnahme für diese Abgaben ausgeschlossen, da ein Mangel des Verfahrens vorliegt, der im Verfahren über die Beschwerde gegen den Haftungsbescheid nicht sanierbar ist. (VwGH 24.2.2010, 2005/13/0145).

Die Körperschaftsteuervorauszahlungen 10-12/2012 und 01-03/2013 waren daher aus der Haftung zu nehmen.

*Hat sich die Bemessungsgrundlage für einen steuerpflichtigen Umsatz im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 UStG geändert, so haben gemäß § 16 Abs. 1 UStG 1994*

- 1. der Unternehmer, der diesen Umsatz ausgeführt hat, den dafür geschuldeten Steuerbetrag, und*
- 2. der Unternehmer, an den dieser Umsatz ausgeführt worden ist, den dafür in Anspruch genommenen Vorsteuerabzug entsprechend zu berichtigen. Die Berichtigungen sind für den Veranlagungszeitraum vorzunehmen, in dem die Änderung des Entgeltes eingetreten ist.*

*Eine sich aus einem Abgabenbescheid ergebende sonstige Gutschrift ist gemäß § 214 Abs. 8 BAO auf die den Gegenstand des Bescheides betreffenden verbuchten Abgabenschuldigkeiten zu verrechnen; ein sodann noch verbleibender Teil der sonstigen Gutschrift ist für den Fall, dass der Abgabenbescheid die Festsetzung von Vorauszahlungen für einen kürzeren Zeitraum als ein Kalenderjahr zum Gegenstand hat, auf gleichartige, dasselbe Kalenderjahr betreffende ältere verbuchte Vorauszahlungsschuldigkeiten zu verrechnen. Wird ein Abgabenbescheid ohne gleichzeitige Neufestsetzung der Abgabe aufgehoben oder wird durch Bescheid ausgesprochen, dass die Voraussetzungen für eine Abgabenfestsetzung nicht vorliegen, so ist eine sich daraus ergebende sonstige Gutschrift in gleicher Weise zu verrechnen.*

Dem Einwand des Bf., dass die durch ein Rechnungsstorno hervorgekommene Umsatzsteuergutschrift mit dem Steuerobligo zu verrechnen sei, muss entgegengehalten werden, dass gemäß § 16 Abs. 1 Z 2 UStG Berichtigungen nicht ex tunc auf den Zeitpunkt der Entstehung des Abgabenanspruches zurückwirken, sondern erst ex nunc im Veranlagungszeitraum vorzunehmen ist, in dem die Änderung des Entgeltes eingetreten ist. Im gegenständlichen Fall wurde die Berichtigung seitens des Masseverwalters im Insolvenzverfahren vorgenommen, weshalb die Veranlagung der Jahresumsatzsteuer 2012 vom 17.2.2015 eine Gutschrift von € 8.850,45 ergab.

Diese ist aber auch nicht gemäß § 214 Abs. 8 BAO auf die Umsatzsteuervorauszahlungen 2012 zu verrechnen, weil die Umsatzsteuer 2012 eine von den Vorauszahlungen zu unterscheidende Abgabe darstellt, die keinen, wie in dieser Bestimmungen gefordert, kürzeren Zeitraum als ein Kalenderjahr zum Gegenstand hat.

Die Argumentation des Bf., dass er aufgrund der Betrauung eines versierten Steuerberaters von der Richtigkeit der Steuererklärungen habe ausgehen müssen, geht ins Leere, weil die haftungsgegenständlichen Umsatzsteuervorauszahlungen lediglich gemeldet, jedoch nicht entrichtet wurden.

Im Lohnsteuerprüfungsbericht vom 4.4.2013 wurde festgestellt, dass zwischen der Lohnverrechnung und den vorangemeldeten Beträgen Abfuhrdifferenzen bestanden.

Laut der UVA-Prüfung vom 17.10.2013 wurden Differenzen zwischen den in der Buchhaltung befindlichen Ausgangsrechnungen und den Werten laut den Umsatzsteuervoranmeldungen sowie Eingangsrechnungen mit irrtümlicher Geltendmachung von Vorsteuer festgestellt.

Diese Feststellungen waren nicht geeignet, den Bf. zu exkulpieren, da einen Geschäftsführer nur dann kein Verschulden trifft, wenn er ausschließlich durch eine unrichtige Rechtsbelehrung, die ihm sein steuerlicher Vertreter in voller Kenntnis des richtigen Sachverhaltes erteilt, zu einer unrichtigen Steuererklärung veranlasst wird. Davon kann aber bei den vorliegenden Differenzen keine Rede sein.

Nach der ständigen 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). Er hat also darzutun, weshalb er nicht dafür Sorge tragen konnte, dass die Gesellschaft die anfallenden Abgaben rechtzeitig entrichtet hat, andernfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung angenommen werden darf (vgl. VwGH 9.7.1997, 94/13/0281).

Wird eine Abgabe nicht entrichtet, weil der Vertretene überhaupt keine liquiden Mittel hat, so verletzt der Vertreter dadurch keine abgabenrechtliche Pflicht (VwGH 20.9.1996, 94/17/0420).

Der Geschäftsführer haftet für nicht entrichtete 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 bringt der Bf. vor, dass ihm die Erfüllung seiner abgabenrechtlichen Pflichten unmöglich gewesen wäre. Insbesondere wurde behauptet, dass ihm keine Mittel zur Entrichtung der haftungsgegenständlichen Abgaben zur Verfügung gestanden wären und er eine Gleichbehandlung aller Gläubiger vorgenommen hätte.

Für eine völlige Vermögenslosigkeit der Primärschuldnerin ergeben sich jedoch nach der Aktenlage keine Anhaltspunkte, zumal jedenfalls nach den Feststellungen des Lohnsteuerberichtes für 2012 und 2013 noch Löhne ausbezahlt wurden. Darüber hinaus erfolgten im haftungsgegenständlichen Zeitraum auch Zahlungen auf das Abgabenkonto in Höhe von € 81.069,40.

Was eine allfällige Gleichbehandlung der Gläubiger betrifft, so wäre dies vom Bf. nicht nur zu behaupten, sondern zu beweisen gewesen.

Am Bf., dem als Geschäftsführer der Primärschuldnerin ausreichend Einblick in die Gebarung zustand, wäre es gelegen gewesen, das Ausmaß der quantitativen Unzulänglichkeit der in den Fälligkeitszeitpunkten der Abgaben zur Verfügung stehenden Mittel nachzuweisen (VwGH 19.11.1998, 97/15/0115), da nicht die Abgabenbehörde das Ausreichen der Mittel zur Abgabenentrichtung nachzuweisen hat, sondern der zur Haftung herangezogene Geschäftsführer das Fehlen ausreichender Mittel (VwGH 23.4.1998, 95/15/0145).

Weist der Haftungspflichtige nach, welcher Betrag bei anteilmäßiger Befriedigung der Forderungen an die Abgabenbehörde abzuführen gewesen wäre, dann haftet er nur für die Differenz zwischen diesem und dem tatsächlich bezahlten Betrag. Tritt der Vertreter diesen Nachweis nicht an, dann kann ihm die uneinbringliche Abgabe zur Gänze vorgeschrieben werden (VwGH 28.9.2004, 2001/14/0176).

Den im Rahmen der besonderen Behauptungs- und Konkretisierungspflicht zur Feststellung des für die aliquote Erfüllung der Abgabenschuld zur Verfügung stehenden Teiles vom Gesamtbetrag der liquiden Mittel geforderte Liquiditätsstatus - in Form einer Gegenüberstellung von liquiden Mitteln und Verbindlichkeiten zum jeweiligen Fälligkeitstag der haftungsgegenständlichen Abgaben, wobei es auf die Abgabenverbindlichkeiten einerseits und die Summe der übrigen Verbindlichkeiten andererseits ankommt - hat der Bf. jedoch nicht aufgestellt.

Im Hinblick auf die unterlassene Behauptung und Konkretisierung des Ausmaßes der Unzulänglichkeit der in den Fälligkeitszeitpunkten zur Verfügung gestandenen Mittel zur Erfüllung der vollen Abgabenverbindlichkeiten kommt eine Beschränkung der Haftung der Bf. bloß auf einen Teil der von der Haftung betroffenen Abgabenschulden nicht in Betracht (VwGH 21.1.1991, 90/15/0055).

Dem Einwand der bereits vom Masseverwalter geprüften Gleichbehandlung, da keine Anfechtungsansprüche geltend gemacht worden seien, ist zu entgegnen, dass nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 15.12.2004, 2004/13/0146) der Geschäftsführer die dem Abgabengläubiger gegenüber bestehende Pflicht zur zumindest anteiligen Tilgung der Abgabenforderungen auch verletzt, wenn er das Gebot quotenmäßiger Befriedigung der offenen Forderungen insoweit nicht beachtet, als er keinem der Gesellschaftsgläubiger auch nur anteilig Zahlung leistet. Da in einer Gleichbehandlung der Abgabenschulden nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 29.1.2004, 2000/15/0168) keine im „status kridae“ unzulässige Gläubigerbevorzugung gesehen werden kann, erweist sich auch der Hinweis auf eine allfällige Anfechtung als nicht zielführend (UFS 27.11.2008, RV/3021-W/07).

Aus dem Vorliegen eines Anfechtungstatbestandes im Sinne der Konkursordnung ergibt sich keineswegs zwingend, dass der zur Haftung herangezogene Geschäftsführer die Abgabenbehörde insgesamt bevorzugt befriedigt hat. Die Anfechtungsbestimmungen der Konkursordnung richten sich vor allem gegen kurz vor der Konkurseröffnung (vgl. die Frist von 60 Tagen gemäß § 30 Abs. 1 IO) vorgenommene Vermögensverschiebungen zu Gunsten einzelner Gläubiger. Dass durch derartige, der Anfechtung unterliegende Zahlungen an die Abgabenbehörde in der Vergangenheit gelegene und vom Vertreter zu verantwortende Versäumnisse bei der zeitgerechten Abgabenentrichtung nicht beseitigt werden können, liegt auf der Hand. Andernfalls läge es im Belieben des Vertreters, sich durch die Verwirklichung eines einzelnen Anfechtungstatbestandes jeder abgabenrechtlichen Geschäftsführerhaftung zu entledigen (VwGH 16.9.2003, 2000/14/0162).

Ob bzw. inwieweit von den Vertretern geleistete Zahlungen nach den Bestimmungen des § 12, des § 30 und des § 31 IO wegen Begünstigung von Gläubigern rechtsunwirksam bzw. anfechtbar gewesen wären, ist - wie dies auch schon die bisherige Rechtsprechung zum Ausdruck gebracht hat - im Haftungsverfahren nicht zu prüfen. Die im Haftungsverfahren zu beantwortende Frage, ob der Abgabengläubiger gegenüber anderen Gläubigern nicht benachteiligt wurde, bleibt davon unberührt (VwGH 26.5.2004, 2001/08/0043).

Für aushaftende Abfuhrabgaben wie die Lohnsteuer gelten aber ohnedies Ausnahmen vom Gleichheitsgrundsatz (VwGH 15.5.1997, 96/15/0003; 29.1.2004, 2000/15/0168), da nach § 78 Abs. 3 EStG der Arbeitgeber, wenn die zur Verfügung stehenden Mittel nicht zur Zahlung des vollen vereinbarten Arbeitslohnes ausreichen, die Lohnsteuer von dem tatsächlich zur Auszahlung gelangenden niedrigeren Betrag zu berechnen und einzubehalten hat.

Aus dem Einwand des Bf., dass die Bezahlung rückständiger Lohnsteuern durch den Insolvenzfonds abgesichert sei, lässt sich nichts gewinnen, weil die Festsetzung der Lohnabgaben nach den Feststellungen der Lohnsteuerprüfung ohnedies unter Bedachtnahme der laut Buchhaltung ausbezahnten Löhne erfolgte.

Jedoch waren die Nachforderungen an Lohnabgaben für das Jahr 2012 auf die einzelnen Monate aufzugliedern, da die Steuervorschriften im Unterschied zur Umsatzsteuer keine Jahreslohnabgaben kennen. Hierbei waren allerdings geringfügige Abfuhrdifferenzen, denen ohnehin zu viel bezahlte Lohnabgaben in anderen Monaten gegenüberstanden, mangels schuldhafter Pflichtverletzung unerheblich. Von den verbleibenden Nachforderungen war die Konkursquote von 6,21% abzuziehen:

Abgabe	Monat	Nachforderung	abzüglich Quote
--------	-------	---------------	-----------------

Lohnsteuer	08	948,65	889,74
	09	614,43	576,27
	10	699,53	656,09

Dienstgeberbeitrag	08	1.009,33	946,65
	10	318,57	298,79

Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	08	89,72	84,15
	10	28,32	26,56

Zu den Beweisanträgen wird auf die zutreffende, im Vorlagebericht enthaltene Rechtsansicht des Finanzamtes verwiesen sowie darauf, dass nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (zB VwGH 16.9.2003, 2000/14/0106) das Bundesfinanzgericht nicht zur Aufnahme von bloßen Erkundungsbeweisen, wonach ein Beweismittel nicht den Nachweis der Wahrheit von konkreten Tatsachenbehauptungen erbringt, sondern der beweisführenden Partei überhaupt erst die Möglichkeit bieten soll, die Tatsache kennenzulernen und bestimmte Tatsachenbehauptungen aufzustellen (*Fasching*, Lehrbuch<sup>2</sup>, TZ 898), verpflichtet.

Infolge der schuldhaften Pflichtverletzung durch den Bf. konnte die Abgabenbehörde nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 17.5.2004, 2003/17/0134), auch davon ausgehen, dass die Pflichtverletzung Ursache für die Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben war.

Die vom Bf. geltend gemachten „Billigkeitsgründe“, deren Berücksichtigung er bei der Ermessensübung vermisst, nämlich seine Vermögenslosigkeit und sein unter dem Existenzminimum liegendes Einkommen, stehen in keinem erkennbaren Zusammenhang mit der Geltendmachung der Haftung (VwGH 25.6.1990, 89/15/0067). Soweit der Bf.

damit zum Ausdruck bringen will, dass die belangte Behörde nach der Aktenlage von der Uneinbringlichkeit der geltend gemachten Verbindlichkeiten bei ihm ausgehen hätte müssen, weshalb die Heranziehung zur Haftung in Ausübung des Ermessens nicht zweckmäßig sei, ist er darauf hinzuweisen, dass die allfällige derzeitige Uneinbringlichkeit nicht ausschließt, dass künftig neu hervor gekommenes Vermögen oder künftig erzielte Einkünfte zur Einbringlichkeit führen können (VwGH 28.11.2002, 97/13/0177).

Die im Rahmen des § 224 BAO zu treffende Ermessensentscheidung iSd § 20 BAO ist innerhalb der vom Gesetzgeber gezogenen Grenze nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Wesentliches Ermessenskriterium ist die Vermeidung eines endgültigen Abgabenausfalles.

Aus dem auf die Hereinbringung der Abgabenschuld beim Haftenden gerichteten Besicherungszweck der Haftungsnorm folgt, dass die Geltendmachung der Haftung in der Regel ermessenskonform ist, wenn die betreffende Abgabe beim Primärschuldner uneinbringlich ist (VwGH 25.6.1990, 89/15/0067).

Vom Bf. wurden keine Gründe vorgebracht, die bei Abwägung von Zweckmäßigkeit und Billigkeit eine andere Einschätzung bewirken hätten können.

Auf Grund des Vorliegens der gesetzlichen Voraussetzungen des § 9 Abs. 1 BAO erfolgte somit die Inanspruchnahme des Bf. als Haftungspflichtiger für die im Spruch genannten Abgabenschuldigkeiten der A-GmbH im Ausmaß von nunmehr € 134.613,26 zu Recht.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

### **Zulässigkeit einer Revision**

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nach Art. 133 Abs. 6 Z 2 B-VG nicht zulässig, da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis nicht 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. Die Entscheidung folgt vielmehr der dargestellten ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes.

Wien, am 20. Mai 2016