



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des A.A., Adresse1, vertreten durch pletschinger.renzl Rechtsanwalts-Partnerschaft, 1010 Wien, Weihburggasse 26/4, vom 6. Juli 2012 gegen den Bescheid des Finanzamtes Gänserndorf Mistelbach vom 6. Juni 2012 betreffend Haftung gemäß § 9 iVm § 80 BAO entschieden:

Die Berufung wird teilweise Folge gegeben und die Haftung auf folgende Abgabenschuldigkeiten in Höhe von insgesamt € 66.215,00 (statt bisher € 149.439,83) eingeschränkt:

Abgabenart	Zeitraum	Höhe in Euro
Umsatzsteuer	1997	24.248,00
Umsatzsteuer	1998	12.935,00
Körperschaftsteuer	1997	29.032,00
	gesamt:	66.215,00

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 6. Juni 2012 wurde der Berufungswerber (Bw.) als Haftungspflichtiger gemäß §§ 9, 80 ff. BAO für aushaftende Abgabenschuldigkeiten der Fa. L-GmbH (Firmenbuchnummer XY) im Ausmaß von € 149.439,83 in Anspruch genommen. Dieser Betrag gliedert sich wie folgt:

Abgabenart	Zeitraum	Höhe in Euro
Umsatzsteuer	1997	48.497,25
Umsatzsteuer	1998	25.871,53
Umsatzsteuer	1999	17.005,45
Körperschaftsteuer	1997	58.065,60
	gesamt:	149.439,83

Zur Begründung wurde dazu seitens des Finanzamtes ausgeführt, der Bw. sei lt. Firmenbuch in der Zeit vom 30. Jänner 1997 bis 18. Juni 1999 handelsrechtlicher Geschäftsführer der Fa. L-GmbH und daher gemäß § 18 GmbHG zu deren Vertretung berufen gewesen.

Die im Haftungsbescheid enthaltenen Abgaben seien festgesetzt bzw. rechtskräftig veranlagt, jedoch nicht entrichtet worden. Der überwiegende Teil des aushaftenden Rückstandes resultiere aus Selbstbemessungsabgaben (diese seien vom Geschäftsführer treuhändig einzubehalten und an die Republik Österreich abzuführen). Der Geschäftsführer habe gemäß § 21 Abs. 1 UStG 1994 die Umsatzsteuer spätestens am Fälligkeitstag zu erklären und zu entrichten.

Die vom Haftungspflichtigen in früheren Schreiben angeführten Gründe hätten nicht als haftungsbefreiend anerkannt werden können, weil der Bw. in obgenannten Zeiträumen als vollverantwortlicher Geschäftsführer im Firmenbuch eingetragen gewesen sei. Die Schuldhaftigkeit sei damit zu begründen, dass durch das pflichtwidrige Verhalten des Bw. als Vertreter der Gesellschaft die Uneinbringlichkeit eingetreten sei.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die vorliegende frist- und formgerechte Berufung des Bw. vom 5. Juli 2012, mit welcher der gegenständliche Haftungsbescheid seinem gesamten Inhalt nach angefochten und der Eintritt der Einhebungsverjährung sowie – jedenfalls teilweise – das Nichtvorliegen des Haftungstatbestandes eingewendet wird.

Gemäß § 248 BAO wurden ferner die im gegenständlichen Haftungsbescheid zugrundeliegenden Abgabenbescheide angefochten.

Zum Eintritt der Einhebungsverjährung wird in der gegenständlichen Berufung näher ausgeführt, die Erlassung von Haftungsbescheiden sei eine Einbringungsmaßnahme, welche nur innerhalb der Einhebungsverjährungsfrist (§ 238 BAO) zulässig sei.

Der Bw. sei mit dem angefochtenen Haftungsbescheid zur Haftung für die Umsatzsteuer der Jahre 1997, 1998 und 1999 sowie für die Körperschaftsteuer 1997 herangezogen worden.

Der angefochtene Bescheid treffe keine Feststellungen zur Frage der Einhebungsverjährungsfrist des § 238 BAO. Die belangte Behörde gehe der Frage der Einhebungsverjährung in ihrem Bescheid auch nicht nach, wie wohl dies bei 12-14 Jahre alten Abgabenschuldigkeiten angezeigt wäre. Tatsächlich sei die Einhebung der Abgabenschuldigkeiten bereits verjährt:

Gemäß § 238 Abs. 2 BAO werde die Verjährung fälliger Abgaben durch jede zur Durchsetzung des Anspruches unternommene, nach außen erkennbare Amtshandlung, wie durch Mahnung, durch Vollstreckungsmaßnahme, durch Bewilligung einer Zahlungserleichterung oder durch Erlassung eines Bescheides gemäß §§ 201 und 202 BAO unterbrochen. Mit Ablauf des Jahres, in welchem die Unterbrechung eingetreten sei, beginne die Verjährungsfrist neu zu laufen.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes genüge es für die Unterbrechungswirkung einer Amtshandlung im Sinne des § 238 Abs. 2 BAO, dass sie nach außen in Erscheinung trete und erkennbar den Zweck verfolge, den Anspruch gegen einen bestimmten Abgabenschuldner durchzusetzen, ohne dass es darauf ankomme, ob die Amtshandlung zur Erreichung des angestrebten Erfolges konkret geeignet gewesen sei, oder ob der Abgabenschuldner von der Amtshandlung Kenntnis erlange. Beispielsweise sei eine vom Sachbearbeiter des Finanzamtes getätigte EDV-Abfrage beim Hauptverband der Sozialversicherungsträger keine Unterbrechungshandlung. Eine nach Ablauf der Einhebungsverjährung gesetzte Amtshandlung könne nicht mehr zur Unterbrechung der Verjährung führen.

Die belangte Behörde habe nach der Feststellung der wirtschaftlichen Verhältnisse des Bw. zum 26. August 2004 jedenfalls bis zum Ablauf der fünfjährigen Einhebungsverjährung (am 26. August 2009) keine Amtshandlung im Sinne des § 238 Abs. 2 BAO mehr gesetzt. Die Handlungen, die die belangte Behörde gesetzt habe, seien einerseits bloß interne Vorgänge ohne Außenwirkung und andererseits Amtshandlungen, die dem Zweck der Anspruchsdurchsetzung nicht gerecht geworden seien:

Soweit dem Akt entnommen werden könne, habe die belangte Behörde fast ausschließlich interne Abfragen im eigenen EDV-System (Firmenbuch, Steuerkonten, Hauptverband) vorgenommen, um sich über die Vermögensverhältnisse „informiert“ zu halten; damit sei keinerlei Außenwirkung verbunden gewesen.

Auf der anderen Seite fänden sich in einem Ausdruck vom 31. März 2008 drei Einträge des S.F. über „Läutversuche“ am Wohnort des Bw. am 18. April 2006, 8. Mai 2006 und 29. September 2007. Diese „Läutversuche“ würden keine Amtshandlung darstellen, die den in

§ 238 Abs. 2 BAO gleichwertig wären. Hier habe die belangte Behörde nicht versucht, den Abgabenanspruch durchzusetzen, sondern bloße Alibihandlungen gesetzt.

Wäre es der belangten Behörde wirklich darum gegangen (hätte sie also bezweckt) den Abgabenanspruch durchzusetzen, so hätte sie nach einem zwei- bzw. einmaligen Anläuten sich nicht abfinden dürfen und hätte zumindest die wirtschaftliche Lage tatsächlich erheben oder aber dem Abgabepflichtigen Vorhalte machen bzw. Antworten und Beweismittel einfordern müssen. Die belangte Behörde hätte gegenständlich die wirtschaftlichen Verhältnisse des Bw. feststellen und ihn dazu vorladen oder ihn an seinem Arbeitsplatz, der Fa. B-GmbH, die der belangten Behörde nach dem Aktenstand bekannt gewesen sei, aufsuchen müssen.

Mit zwei „Läutversuchen“ im Jahr 2006 und einem im Jahr 2007 habe die belangte Behörde keinen Abgabenanspruch durchgesetzt. Ganz im Gegenteil habe die belangte Behörde zu erkennen gegeben, dass sie an der Durchsetzung des Anspruches nicht gelegen gewesen sei. Nur Amtshandlungen, die jenen des § 238 Abs. 2 BAO einigermaßen gleichwertig seien, könnten nach dem klaren Gesetzeswortlaut zu einer Verjährungsunterbrechung führen. „Läutversuche“ seien (nach außen gerichteten) Mahnungen, Vollstreckungsmaßnahmen, Bewilligungen von Zahlungserleichterungen und Haftungsbescheiden nicht gleichwertig. Damit sei bereits eine Einhebungsverjährung eingetreten, die den Bescheid mit einer inhaltlichen Rechtswidrigkeit belaste.

Zur Umsatzsteuer 1999 wendet der Bw. mit der gegenständlichen Berufung weiters ein, er sei bereits am 18. Juni 1999 als Geschäftsführer der Fa. L-GmbH ausgeschieden. Die Umsatzsteuer des Jahres 1999 sei erst zum Ende des Jahres 1999 fällig geworden.

Die Haftung des Geschäftsführers erstrecke sich vor allem auf Abgaben, deren Zahlungstermin (z.B. Fälligkeitstermin), in die Zeit der Vertretungstätigkeit falle. Für die Umsatzsteuer des Jahres 1999, die zum Zeitpunkt des Ausscheidens des Bw. noch nicht fällig gewesen sei, habe er bei richtiger rechtlicher Beurteilung nicht einzustehen.

Der Bw. stelle daher den Antrag, der Unabhängige Finanzsenat möge der Berufung Folge geben und den angefochtenen Bescheid ersatzlos aufheben.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 9 Abs. 1 BAO haften die in den §§ 80 ff. bezeichneten Vertreter neben den durch sie vertretenen Abgabepflichtigen für die diese betreffenden 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 und die gesetzlichen Vertreter natürlicher Personen alle Pflichten zu erfüllen, die den von ihnen Vertretenen obliegen, und sind befugt, die diesen zustehenden Rechte wahrzunehmen. Sie haben insbesondere dafür zu sorgen, dass die Abgaben aus den Mitteln, die sie verwalten, entrichtet werden.

Gemäß § 238 Abs. 1 BAO verjährt das Recht, eine fällige Abgabe 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. § 209a gilt sinngemäß.

(2) 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.

Die Erlassung eines Haftungsbescheides ist eine Einhebungsmaßnahme; sie ist daher nur innerhalb der Einhebungsverjährungsfrist zulässig (vgl. VwGH 27. 09.2012, 2009/16/0181).

Gemäß § 238 Abs. 1 BAO verjährt das Recht, eine fällige Abgabe einzuheben und zwangsweise einzubringen, (grundsätzlich) binnen fünf Jahren nach Ablauf des Kalenderjahres, in welchem die Abgabe fällig geworden ist. Die Einhebungsverjährungsfrist befristet das Recht, eine fällige Abgabe einzuheben und zwangsweise einzubringen. Einhebungsmaßnahmen sind nur auf Abgabenschuldigkeiten zulässig, die noch nicht „einhebungsverjährt“ sind. Ergeht ein als Einhebungsmaßnahme zu qualifizierender Bescheid zu Unrecht nach Eintritt der Einhebungsverjährung, so ist er inhaltlich rechtswidrig (vgl. VwGH 07.07.2011, 2009/15/0093).

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes genügt es für die Unterbrechungswirkung einer Amtshandlung im Sinne des § 238 Abs. 2 BAO, dass sie nach außen hin 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 war oder ob der Abgabenschuldner von der Amtshandlung Kenntnis erlangte (vgl. VwGH 29. 03.2007, 2005/16/0095).

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes seit dem Erkenntnis des verstärkten Senates vom 18.10.1995, 91/13/0037, 0038, wirken Unterbrechungshandlungen im Sinne des § 238 Abs. 2 BAO anspruchsbezogen und entfalten somit nicht nur gegenüber dem Primärschuldner, sondern auch gegenüber einem allfälligen Haftungspflichtigen Wirkungen (vgl. VwGH 29. September 2011, 2011/16/0072).

Die haftungsgegenständlichen Abgabenschuldigkeiten wurden nach Durchführung einer Betriebsprüfung mit Bescheiden vom 14. Juni 2002 der Primärschuldnerin Fa. L-GmbH

vorgeschrieben (Zahlungsfrist 22. Juli 2002). Die fünfjährige Verjährungsfrist des § 238 Abs. 1 BAO begann daher mit Ablauf des Jahres 2002.

Strittig ist im gegenständlichen Fall die Frage, ob und wenn ja, welche Unterbrechungshandlungen im Sinne des § 238 Abs. 2 BAO bis zum Ablauf des Jahres 2007 gesetzt wurden und ob daher der Erlassung des gegenständlichen Haftungsbescheides vom 8. Juni 2012 eine bereits eingetretene Einhebungsverjährung entgegenstand.

Dazu ist aus der Aktenlage zunächst ersichtlich, dass der Bw. mit Schreiben der Abgabenbehörde erster Instanz vom 7. Oktober 2003 (Haftungsvorhalt) zur Auskunftserteilung und Beweisführung dahingehend aufgefordert wurde, dass er ohne sein Verschulden gehindert war, für die Entrichtung der Abgaben Sorge zu tragen und ob die Abgabenschuldigkeiten bei der Primärschuldnerin einbringlich seien.

Mit Antwortschreiben vom 23. Oktober 2003 (im Fax-Wege) führte der Bw. aus, er habe als Geschäftsführer der Fa. L-GmbH überhaupt keinen Einblick in die Geschäftsgebarung bzw. die Kassaführung gehabt. Umsätze seien ihm unbekannt gewesen, wie er generell mit der laufenden Geschäftsabwicklung nichts zu tun gehabt habe. Nach seinem Wissen sei für diese Tätigkeiten ein Büro gemietet gewesen, das von einer namentlich genannten Dame geleitet worden sei, die direkt dem Auftraggeber YX unterstellt gewesen sei. Diese Tatsachen hätten ihn daran gehindert, Einblick in die Einnahmen und deren Verbuchung zu nehmen. Dies könne auch der namentlich genannte gewerberechtliche Geschäftsführer bestätigen.

Dieser Haftungsvorhalt stellt zweifelsfrei eine Unterbrechungshandlung im Sinne des § 238 Abs. 2 BAO dar, mit welcher die Frist der Einhebungsverjährung bis zum Ablauf des Jahres 2008 verlängert wurde.

Aufgrund eines Amtshilfeersuchens der Abgabenbehörde erster Instanz gemäß § 158 BAO vom 24. Februar 2004 erfolgte durch das ersuchte Finanzamt Wien 4/5/10 am 26. August 2004 eine Feststellung der wirtschaftlichen Verhältnisse des Bw. Das Amtshilfeersuchen der Abgabenbehörde erster Instanz vom 24. Februar 2004 und auch die Feststellung der wirtschaftlichen Verhältnisse des Bw. vom 26. August 2004 stellen nach außen hin in Erscheinung tretende Amtshandlungen dar, die erkennbar den Zweck verfolgten, die bei der Primärschuldnerin uneinbringlich gewordenen Abgabenschuldigkeiten durch Erlassung eines Haftungsbescheides beim Bw. einbringlich zu machen.

Sowohl das genannte Amtshilfeersuchen an das andere Finanzamt zur Erhebung der wirtschaftlichen Verhältnisse des Bw. (vgl. VwGH 28.03.1990, 89/13/0189) als auch die Erhebung der wirtschaftlichen Verhältnisse des Bw. durch die ersuchte Abgabenbehörde (vgl. VwGH 11.11.2004, 2002/14/0151; 29.03.2007, 2005/16/0095) stellen daher

Unterbrechungshandlungen im Sinne des § 238 Abs. 2 BAO dar, durch welche die Einhebungsverjährungsfrist bis 31. Dezember 2009 verlängert wurde.

Aufgrund eines weiteren Amtshilfeersuchens des Finanzamtes Gänserndorf Mistelbach vom 11. April 2006 gemäß § 158 BAO, welches im Zusammenhalt mit dem gegenüber dem Bw. ergangenen Haftungsvorhalt vom 7. Oktober 2003 und der Feststellung der wirtschaftlichen Verhältnisse vom 26. August 2004 den erkennbaren Zweck verfolgte, durch neuerliche Erhebung der wirtschaftlichen Verhältnisse des Bw. die Einbringlichmachung des bei der Primärschuldnerin uneinbringlich gewordenen Abgabenrückstandes im Haftungswege gegenüber dem Bw. durchzusetzen, versuchte der Vollstrecker des ersuchten Finanzamtes Wien 4/5/10 am 18. April 2006, am 8. Mai 2006 und am 29. September 2007 den Bw. an seiner Wohnadresse anzutreffen, um die Einbringlichkeit der potentiellen Haftungsschuld und die Zweckmäßigkeit der Erlassung eines Haftungsbescheides neuerlich zu überprüfen. Diese aus dem Haftungsakt des Bw. ersichtlichen Amtshandlungen dienten allesamt zur Überprüfung der Haftungsvoraussetzungen, insbesondere der Zweckmäßigkeit der Erlassung eines Haftungsbescheides gegenüber dem Bw. und führten zu einer Unterbrechung der Frist der Einhebungsverjährung bis zum Ablauf des Jahres 2012, sodass der gegenständliche Haftungsbescheid vom 6. Juni 2012 noch innerhalb der Frist der Einhebungsverjährung ergangen ist.

Für die Unterbrechungswirkung einer Amtshandlung im Sinne des § 238 Abs. 2 BAO genügt es, dass sie nach außen hin 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 (VwGH 26.02.2003, 2002/13/0223; 29.03.2007, 2005/16/0095).

Wenn der Bw. mit der gegenständlichen Berufung einwendet, die „Läutversuche“ vom 18. April 2006, 8. Mai 2006 und 29. September 2007 stellten keinen Versuch der Abgabenbehörde dar, den Abgabenanspruch durchzusetzen, sondern seien bloße Alibihandlungen, so kann diesem Einwand deswegen nicht beigelegt werden, weil diese Amtshandlungen auf einem Amtshilfeersuchen der Abgabenbehörde erster Instanz mit dem erkennbaren Zweck beruhten, den bei der Primärschuldnerin uneinbringlich gewordenen Abgabenanspruch gegenüber dem Bw. im Haftungswege durchzusetzen. Eine andere Deutung des Vorgehens der Abgabenbehörde erster Instanz (als „Alibihandlung“) lässt die Aktenlage aus Sicht des Unabhängigen Finanzsenates nicht zu und würde den handelnden Organen wohl auch eine Dienstpflichtverletzung unterstellen. Dass die genannten Amtshandlungen letztlich nicht zum (gewünschten) Erfolg führten und möglicherweise eine andere, in der Berufung

dargestellte Vorgehensweise der Abgabenbehörde erster Instanz tauglicher zur Durchsetzung des Haftungsanspruches gewesen wäre, hat im Lichte der obzitierten Judikatur keine Auswirkung auf deren Eigenschaft als Unterbrechungshandlung.

Auch kann dem Berufungsvorbringen des Bw. nicht beigespflichtet werden, EDV-Abfragen beim Hauptverband der Sozialversicherungsträger sowie beim Firmenbuch würden keine tauglichen Unterbrechungshandlungen darstellen, zumal sie mit keinerlei Außenwirkung verbunden wären. Derartige Amtshandlungen sind eindeutig nach Außen gerichtet, auch wenn im Zeitalter der edv-mäßigen Vernetzung der Behörden und Körperschaften diese Außenwirkung elektronisch und nicht mehr im Postwege bzw. durch Erhebungsorgane im Außendienst erzeugt wird. In diesem Sinne waren auch die aus dem Einbringungsakt ersichtlichen diversen Firmenbuchabfragen von GmbH's, bei denen der Bw. eine Funktion inne hatte, vom 19. Jänner 2006 und 24. Oktober 2008 eindeutig nach Außen mit dem erkennbaren Zweck gerichtet, die Einbringlichkeit der potentiellen Haftungsschuld des Bw. zu überprüfen und somit den Abgabenanspruch geltend zu machen.

Unbestritten war der Bw. im Zeitraum vom 30. Jänner 1997 bis 18. Juni 1999 alleinvertretungsbefugter handelsrechtlicher Geschäftsführer der Fa. L-GmbH. Er zählt somit zum Kreis der im § 80 Abs. 1 BAO genannten gesetzlichen Vertreter, welche gemäß § 9 Abs. 1 BAO zur Haftung herangezogen werden können.

Unbestritten ist im gegenständlichen Berufungsverfahren auch die Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgabenschuldigkeiten bei der Primärschuldnerin, welche mit Beschluss des Landesgerichtes N. vom 2. August 2002 gemäß § 40 FBG amtswegig gelöscht wurde.

Das Vorliegen einer schuldhaften Verletzung abgabenrechtlicher Verpflichtungen hat der Bw. mit der gegenständlichen Berufung mit keinem Wort in Abrede gestellt. Dazu ist auf die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes dahingehend zu verweisen, dass im Haftungsverfahren der Vertreter darzutun hat, weshalb er nicht dafür Sorge getragen hat, dass der Vertretene die Abgaben entrichtet, widrigenfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung angenommen werden darf (z.B. VwGH 24.06.2010, 2009/16/0206).

Wird ein Vertreter an der Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten gehindert, so hat er die Behinderung der Ausführung seiner Funktion abzustellen und – wenn sich dies als erfolglos erweist – seine Funktion niederzulegen, tut er dies nicht, so ist ihm ein relevantes Verschulden anzulasten. Dies gilt auch dann, wenn sich der Vertreter schon bei Übernahme der Funktion mit der Beschränkung seiner Befugnisse einverstanden erklärt und dabei in Kauf

genommen hat, dass ihm die Erfüllung seiner gesetzlichen Verpflichtungen unmöglich gemacht wird (vgl. VwGH 10.08.2005, 2005/13/0089; VwGH 11.03.2010, 2010/16/0028).

In seiner Beantwortung des Haftungsvorhaltes am 23. Oktober 2003 hat der Bw. eine Einschränkung seiner Geschäftsführerbefugnisse eingewendet, ohne darzustellen, dass er der Behinderung der Ausübung seiner Funktion durch entsprechende rechtliche Schritte bzw. durch rechtzeitiges Zurücklegen seiner Geschäftsführerfunktion begegnet hätte. Die Abgabenbehörde ist daher zu Recht von einer schuldhaften Pflichtverletzung des Bw. ausgegangen.

Wenn der Bw. in der gegenständlichen Berufung einwendet, er sei bereits am 18. Juni 1999 als Geschäftsführer der Fa. L-GmbH ausgeschieden, die Umsatzsteuer des Jahres 1999 sei erst zum Ende des Jahres 1999 fällig geworden, weswegen sich die Haftung auf diese nicht erstrecken könne, so ist dazu folgendes auszuführen:

Der Zeitpunkt, für den zu beurteilen ist, ob der Vertretene die für die Abgabentrückung erforderlichen Mittel hatte, bestimmt sich danach, wann die Abgaben bei Beachtung der Abgabenvorschriften zu entrichten gewesen wären. Bei Selbstbemessungsabgaben, wie die haftungsgegenständliche Umsatzsteuer, ist maßgebend, wann die Abgaben bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung abzuführen gewesen wären (VwGH 15. Dezember 2004, 2004/13/0146).

Maßgebend ist somit der Zeitpunkt der Fälligkeit der betreffenden Abgabe, unabhängig davon, wann sie bescheidmäßig festgesetzt wird (vgl. VwGH 23.01.2003, 2001/16/0291). Bei Abgaben, bei denen sich die Fälligkeit aus § 210 Abs. 1 BAO (ein Monat ab Zustellung des Abgabenbescheides) ergibt, wie z.B. bei der veranlagten Körperschaftsteuer, ist grundsätzlich der Zeitpunkt der sich aus dem erstmaligen Abgabenbescheid ergebenden Fälligkeit maßgebend (vgl. VwGH 16. Dezember 1986, 86/14/0077).

Festgestellt wird dazu, dass die Erstveranlagung zur Körperschaftsteuer 1997 mit Bescheid vom 24. September 1998, mit welchem eine um den im Haftungsverfahren geltend gemachten Betrag zu geringe Körperschaftsteuer vorgeschrieben wurde, und die daraus resultierende Fälligkeit in den Verantwortungszeitraum des Bw. fällt.

Aus der oben wiedergegebenen Judikatur ergibt sich weiters, dass der Zeitpunkt der gesetzlichen Fälligkeit der Umsatzsteuervorauszahlungen 1-12/1997, 1-12/1998 und 1-4/1999 in den Verantwortungsbereich des Bw. als alleinigen Geschäftsführer der Primärschuldnerin gefallen ist. Für Umsatzsteuervorauszahlungen der Monate 5-12/1999 trifft den Bw. somit keine Verantwortung und kann ihm somit eine schuldhafte Pflichtverletzung nicht angelastet werden. Nach der Aktenlage ist eine betragsmäßige Trennung dieser Zeiträume nicht möglich,

sodass dem Berufungsbegehren des Bw. in Ausübung des freien Ermessen (§ 20 BAO) insoweit Folge gegeben wird und ein Haftungsausspruch in Bezug auf Umsatzsteuer 1999 in Höhe von € 17.005,45 in Abänderung des erstinstanzlichen Bescheides unterbleibt.

Die Inanspruchnahme der Haftung gemäß § 9 Abs. 1 setzt weiters voraus, dass die schuldhafte Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten kausal für die Uneinbringlichkeit ist. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes darf die Abgabenbehörde bei schuldhafter Pflichtverletzung mangels dagegensprechender Umstände, welche mit der gegenständlichen Berufung nicht vorgebracht wurden, annehmen, dass die Pflichtverletzung Ursache für die Uneinbringlichkeit ist (vgl. VwGH 13. 04.2005, 2003/13/0177, 0178).

Die Geltendmachung der Haftung liegt im Ermessen der Abgabenbehörde (§ 20 BAO). Zur Ermessensübung der Abgabenbehörde erster Instanz bei Erlassung des Haftungsbescheides wurden mit der gegenständlichen Berufung ebenfalls keine Einwendungen vorgebracht.

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

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

Im vorliegenden Fall stand die Uneinbringlichkeit der Abgabenschuldigkeiten spätestens mit der am 2. August 2002 erfolgten amtswegigen Löschung der Primärschuldnerin im Firmenbuch fest. Der gegenständliche Haftungsbescheid erging, wie oben ausgeführt, knapp innerhalb der Einhebungsverjährungsfrist am 6. Juni 2012, also nach einem Zeitraum nahezu zehn Jahren, wobei aus der Aktenlage nicht abgeleitet werden kann, dass dafür Gründe maßgeblich waren, die ausschließlich beim Bw. gelegen sind.

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

In Abwägung der Billigkeits- und Zweckmäßigkeitsgründe vertritt der Unabhängige Finanzsenat daher die Ansicht, dass die Einschränkung des Haftungsbetrages im Ermessenswege betreffend Umsatzsteuer 2009 zur Gänze und in Bezug auf die übrigen haftungsgegenständlichen Abgabenschuldigkeiten, und zwar für Umsatzsteuer 1997 und 1998 und Körperschaftsteuer 1997 auf ein Ausmaß von 50% gerechtfertigt erscheint, weshalb die Haftung im Rahmen der Ermessensübung auf – abgerundet - € 66.215,00 eingeschränkt wird. Dabei war auch zu berücksichtigen, dass dem Bw. ein hoher Grad des Verschuldens anzulasten ist, hat er doch in Beantwortung des Haftungsvorhaltes eingeräumt, seine Geschäftsführerverpflichten überhaupt nicht ausgeübt und somit zur Gänze vernachlässigt zu haben.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 5. März 2013