

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Vorsitzenden R1, den Richter R2 und die weiteren Senatsmitglieder L1 und L2 in der Beschwerdesache Bf, über die Beschwerde vom 28. Juli 2015 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Wien 3/6/7/11/15 Schwechat Gerasdorf vom 29. Mai 2015, betreffend Haftung gemäß § 9 BAO, in der Sitzung am 25. Jänner 2018 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird insoweit Folge gegeben, als die Haftung auf € 57.043,27 anstatt € 96.462,23 eingeschränkt wird.

Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Mit Haftungsbescheid vom 29.05.2015 nahm die Abgabenbehörde den Beschwerdeführer (Bf) als Haftungspflichtigen gemäß § 9 i.V.m. §§ 80 ff. Bundesabgabenordnung für folgende aushaftende Abgabenschuldigkeiten der Firma K-GmbH im Ausmaß von 96.462,23 Euro in Anspruch:

Abgabenart	Zeitraum	Höhe in Euro
Umsatzsteuer	2011	12.280,61
Umsatzsteuer	2012	7.499,99
Umsatzsteuer	08-12/2012	22.500,00
Umsatzsteuer	01-02/2013	18.238,20
Einfuhrumsatzsteuer	10/2012	1.267,07
Einfuhrumsatzsteuer	11/2012	4.252,77
Lohnsteuer	2011	1.249,16
Lohnsteuer	2012	1.756,78
Lohnsteuer	2013	1.871,60
Lohnsteuer	01-04/2014	583,33

Körperschaftsteuer	2011	7.266,00
Körperschaftsteuer	2012	8.250,00
Körperschaftsteuer	07-09/2014	2.987,00
Dienstgeberbeitrag	2011	538,98
Dienstgeberbeitrag	2012	431,27
Dienstgeberbeitrag	2013	1.625,40
Dienstgeberbeitrag	01-04/2014	551,25
Dienstgeberzuschlag	2011	47,87
Dienstgeberzuschlag	2012	71,56
Dienstgeberzuschlag	2013	168,00
Dienstgeberzuschlag	01-04/2014	49,00
Verspätungszuschlag	2011	97,76
Verspätungszuschlag	2012	91,38
Aussetzungsinsen	2013	100,11
Pfändungsgebühr	2013	120,84
Barauslagenersatz	2013	12,68
Säumniszuschlag	2012	245,61
Säumniszuschlag	2013	1.450,16
Säumniszuschlag	2014	68,12
Säumniszuschlag	2012	122,81
Säumniszuschlag	2013	573,48
Säumniszuschlag	2013	93,44
Summe		96.462,23

Zur Begründung wurde Folgendes ausgeführt:

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

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

Gemäß § 1298 ABGB obliegt dem, der vorgibt, dass er an der Erfüllung seiner gesetzlichen Verpflichtung ohne sein Verschulden verhindert war, der Beweis.

Aus dem Zusammenhang dieser Bestimmungen ergibt sich, dass der wirksam bestellte Vertreter einer juristischen Person, der die Abgaben der juristischen Person nicht entrichtet hat, für diese Abgaben haftet, wenn sie bei der juristischen Person nicht eingebracht werden können und er nicht beweist, dass die Abgaben ohne sein Verschulden nicht entrichtet werden konnten.

Lt. Firmenbuch waren Sie von 18.09.2010 bis 14.02.2015 unbestritten handelsrechtlicher Geschäftsführer der Firma K-GmbH, FN Z1, also einer juristischen Person, und daher gemäß § 18 GmbHG zu deren Vertretung berufen. Sie waren somit auch verpflichtet, die Abgaben aus deren Mitteln zu bezahlen.

Hinsichtlich der Heranziehung für aushaftende Umsatzsteuer ist folgendes festzuhalten:

Gemäß § 21 Abs. 1 UStG 1994 hat der Unternehmer spätestens am Tag (Fälligkeitstag) des auf den Kalendermonat (Voranmeldungszeitraum) zweitfolgenden Kalendermonats 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 Abs. 2 und des § 16 leg. cit. 1 selbst zu berechnen hat. Der Unternehmer hat eine sich ergebene Vorauszahlung spätestens am Fälligkeitstag zu entrichten. Für die Jahre 2011 und 2013 wurde die Umsatzsteuer festgesetzt bzw. rechtskräftig veranlagt, jedoch nicht entrichtet.

In diesem Zusammenhang ist auf die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu verweisen, wonach es Sache des Geschäftsführers ist, die Gründe darzulegen, die ihn ohne sein Verschulden daran gehindert haben, die ihm obliegende abgabenrechtliche Verpflichtung zu erfüllen, widrigenfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung gem. § 9 Abs. 1 BAO angenommen werden darf (VwGH v. 18. Oktober 1995, 91/13/0037, 0038).

Demnach haftet der Geschäftsführer für die nichtentrichteten Abgaben der Gesellschaft auch dann, wenn die Mittel, die ihm für die Entrichtung aller Verbindlichkeiten der Gesellschaft zur Verfügung standen, 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.

Hinsichtlich der Heranziehung zur Haftung für aushaftende Lohnsteuer für den Zeitraum 2011 bis 2014 ist festzuhalten, dass gemäß § 78 Abs. 1 EStG 1988 der Arbeitgeber die Lohnsteuer des Arbeitnehmers bei jeder Lohnzahlung einzubehalten hat. Es wäre daher Ihre Sache gewesen, für eine zeitgerechte Lohnsteuerabfuhr Sorge zu tragen. Sie hingegen haben die fälligen Lohnsteuerbeträge dem Finanzamt gemeldet, eine Abfuhr jedoch unterlassen. Es wird im 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, verpflichtet ist, die Lohnsteuer von dem tatsächlich zur Auszahlung gelangenden niedrigeren Betrag zu berechnen, einzubehalten und abzuführen. In der Nichtbeachtung dieser Verpflichtung ist jedenfalls ein schuldhaftes Verhalten zu erblicken (vgl. Erkenntnis des VwGH vom 18.09.1985 Zl. 84/13/0085).

Hinsichtlich der Heranziehung zur Haftung für ausstehende Dienstgeberbeiträge und Dienstgeberzuschläge wäre es Ihre Pflicht gewesen, für eine zeitgerechte Abfuhr Sorge zu tragen. Sie hingegen haben die Abfuhr der angeführten fälligen Beträge unterlassen. In der Nichtbeachtung dieser Verpflichtung ist jedenfalls ein schuldhaftes Verhalten zu erblicken. Hinsichtlich anderer Abgaben, die für das Geschäftsergebnis einer juristischen Person nicht erfolgsneutral sind, ist es Sache des gemäß § 80 BAO befugten Vertreters, darzutun, weshalb er nicht dafür Sorge tragen konnte, dass die anfallenden Abgaben rechtzeitig entrichtet wurden, widrigenfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung angenommen werden darf. In der Regel wird nämlich nur der Geschäftsführer jenen ausreichenden Einblick in die Gebarung der Gesellschaft haben, der ihm entsprechende Behauptungen und Nachweise ermöglicht. Außerdem trifft den Haftenden (§ 77 Abs. 2 BAO) die gleiche Offenlegungs- und Wahrheitspflicht (§ 119 leg. cit.) wie den Abgabepflichtigen, sodass er zeitgerecht für die Möglichkeit des Nachweises seines pflichtgemäßen Verhaltens vorzusorgen hat.

Der zur Haftung herangezogene Geschäftsführer hat daher das Fehlen ausreichender Mittel zur Abgabentrachtung nachzuweisen. Außerdem hat er darzutun, dass er die Abgabeforderungen bei der Verwendung der vorhandenen Mittel nicht benachteiligt hat (vgl. Erk. des VwGH 17. September 1986, Zl. 84/13/0198; 13. November 1987, Zl. 85/17/0035 und 13. September 1988, Zl. 87/14/0148).

Da Sie Ihren abgabenrechtlichen Verpflichtungen im angeführten Umfang nicht nachgekommen sind und die Abgaben bei der o. a. Gesellschaft uneinbringlich sind, war wie im Spruch zu entscheiden. Die Uneinbringlichkeit begründet sich darauf, dass die Gesellschaft infolge der Eröffnung des Konkursverfahrens aufgelöst wurde. Letztlich wird auf die Bestimmungen des § 7 Abs. 2 BAO verwiesen, wonach sich persönliche Haftungen auch auf Nebenansprüche erstrecken. Ebenso sind Zwangs- u. Ordnungsstrafen im Wege der Geschäftsführerhaftung geltend zu machen.“

Mit Eingabe vom 24.07.2015 erhob der Bf gegen den Haftungsbescheid das Rechtsmittel der Bescheidbeschwerde.

Die Beschwerde richte sich gegen den Inhalt der Haftung. Die operative Tätigkeit der Gesellschaft habe am 1.11.2013 geendet. Im Jahr 2014 sei ein Konkursantrag gestellt worden und die Gesellschaft habe sich aufgelöst. Infolge der Liquidation sei die Gesellschaft amtswegig im Firmenbuch gelöscht worden.

Die Gesellschaft sei wegen der schlechten Wirtschaftslage und mangels Zahlungswillens der Kunden in wirtschaftliche Engpässe gekommen.

Die Abgabenschuldigkeit der Lohnabgaben beginnend mit dem Jahr 2011 bis 2014, die Körperschaftsteuer 2014, die Vorauszahlungen auf die Körperschaftsteuer für das Jahr 2014 und die Säumniszuschläge seien alle im Schätzungswege ermittelt worden.

Bei der K-GmbH habe 2014 ein Konkursverfahren stattgefunden. In Folge des Konkursverfahrens sei die Gesellschaft aufgelöst worden.

Somit habe die Behörde dem gegenständlichen Haftungsbescheid einen aktenwidrigen Sachverhalt zugrunde gelegt, zumal der Abgabeananspruch, für den er zur Haftung herangezogen werde, bereits erloschen sei.

Der Bf stelle daher den Beschwerdeantrag, den angefochtenen Bescheid ersatzlos aufzuheben. Weiters stelle er den Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Beschwerdesenat gemäß § 272 Abs. 2 Z 1 BAO.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 06.10.2015 wies die Abgabenbehörde die Beschwerde als unbegründet ab.

Zur Begründung wurde wie folgt ausgeführt:

„Haften im Sinn der BAO bedeutet, dass der Haftungspflichtige mit seinem gesamten Vermögen für Abgabenschulden eines anderen in Anspruch genommen werden kann. Persönliche abgabenrechtliche Haftungen werden mit Haftungsbescheid (§ 224 BAO) geltend gemacht.

Die Erlassung eines Haftungsbescheides ist eine Einhebungsmaßnahme und als solche daher nur innerhalb der Einhebungsverjährungsfrist des § 238 BAO zulässig. Die Verjährung der Abgabenschulden der Fa. K-GmbH ist noch nicht eingetreten.

Die Vertreterhaftung nach § 9 BAO besteht für die den vertretenen Abgabepflichtigen treffenden Abgaben insoweit, als die Abgaben infolge schuldhafter Verletzung der den Vertretern auferlegten Pflichten nicht eingebracht werden können.

Die Haftung des § 9 BAO setzt voraus:

Stellung als Vertreter, Bestehen einer Abgabeforderung gegen den Vertretenen, Uneinbringlichkeit der Abgabeforderung, Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten durch den Vertreter, Verschulden des Vertreters und Kausalität zwischen Pflichtverletzung und Uneinbringlichkeit.

Vertreter sind insbesondere Geschäftsführer einer GmbH (vgl. zB VwGH 3.11.2005, 2004/15/0015; VwGH 21.12.2005, 2004/14/0146).

Maßgebend für die Vertreterhaftung ist die gesellschaftsrechtliche Stellung als Geschäftsführer der GmbH. Dies gilt unabhängig davon, ob die betreffende Person tatsächlich als Geschäftsführer tätig ist oder zB nur ein "pro forma-Geschäftsführer" (VwGH 2.7.2002, 99/14/0076) oder "nur auf dem Papier" (VwGH 19.1.2005, 2001/13/0168).

Die Geltendmachung der Haftung (mit Haftungsbescheid) setzt ua voraus, dass eine Abgabenschuld entstanden ist und dass sie noch nicht (zB durch Entrichtung) erloschen ist (vgl. zB VwGH 22.9. 1999, 96/15/0049).

Die Abgabenschuld muss dem Primärschuldner (Erstschuldner) gegenüber nicht bereits geltend gemacht worden sein (vgl. zB VwGH 24.2.2004, 99/14/0242). Siehe auch § 224 Abs. 3 BAO.

Die rechtskräftige Bestätigung des (Zwangs)Ausgleichs des Primärschuldners steht der Haftungsinanspruchnahme auch für die Ausgleichsquote übersteigende Abgabenschulden nicht entgegen (zB VwGH 29.7.2004, 2003/16/0137; VwGH 21.2.2005, 2001/17/0075).

Die Haftung nach § 9 BAO ist eine Ausfallhaftung (zB VwGH 29.5.2001, 99/14/0277; VwGH 24.2.2004, 99/14/0278; VwGH 31.3.2004, 2003/13/0153). Sie setzt die objektive Uneinbringlichkeit von Abgabenschuldigkeiten im Zeitpunkt der Inanspruchnahme des Haftungspflichtigen voraus (zB VwGH 27.4.2000, 98/15/0129; VwGH 29.5.2001, 99/14/0277; VwGH 19.6.2002, 2002/15/0018).

Uneinbringlichkeit liegt vor, wenn Einbringungsmaßnahmen erfolglos waren oder voraussichtlich erfolglos wären (vgl. zB VwGH 29.5.2001, 99/14/0277; VwGH 31.3.2004, 2003/13/0153; VwGH 26.5.2004, 99/14/0218).

Uneinbringlichkeit ist im Insolvenzverfahren erst dann anzunehmen, wenn feststeht, dass die Abgabenforderung nicht befriedigt werden kann (zB VwGH 27.4.2000, 98/15/0129). Dies gilt unabhängig davon, ob die Abgabenforderung teilweise oder gänzlich uneinbringlich ist. Bei teilweiser Uneinbringlichkeit darf die Haftungsinanspruchnahme nur für den uneinbringlichen Teilbetrag erfolgen. Ergibt sich nachträglich, dass ein weiterer Teilbeitrag uneinbringlich geworden ist, so kann ein weiterer (diesen neuen Betrag umfassender) Haftungsbescheid erlassen werden. Dies setzt keine Abänderung des bisherigen Haftungsbescheides voraus.

Nach Abschluss des Konkurses ist - mangels gegenteiliger Anhaltspunkte - anzunehmen, dass der in der Konkursquote nicht mehr Deckung findende Teil der Abgabenforderung uneinbringlich sein wird (VwGH 26.6.2000, 95/17/0613). Die Abgabenbehörde muss aber das Ende des Konkursverfahrens nicht abwarten (vgl. zB VwGH 19.3.2002, 98/14/0056; VwGH 31.3.2004, 2003/13/0153; VwGH 26.5.2004, 99/14/0218).

Für die Uneinbringlichkeit sprechen die Aufhebung des Konkurses nach Verteilung des Massevermögens (vgl. VwGH 8.3.1991, 89/17/0121; VwGH 26.6.2000, 95/17/0613), die Aufhebung des Konkurses mangels kostendeckenden Vermögens nach § 166 KO (VwGH 21.12.1999, 99/14/0041; VwGH 22.10.2002, 2000/14/0083).

Haftungsrelevant ist nur die Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten (vgl. zB VwGH 18.10.1995, 91/13/0037, 91/13/0038), somit die Verletzung von durch Abgabenvorschriften begründeten Pflichten (VwGH 18.12.1981, 81/15/0108, 0109).

Zu den abgabenrechtlichen Pflichten gehören insbesondere die Abgabentrachtung aus den Mitteln, die der Vertreter verwaltet (vgl. § 80 Abs. 1 zweiter Satz BAO), die Führung

gesetzmäßiger Aufzeichnungen (zB VwGH 30.5.1989, 89/14/0043), die zeitgerechte Einreichung von Abgabenerklärungen (zB VwGH 30.5.1989, 89/14/0043; VwGH 29.5.2001, 2001/14/0006).

Die Pflicht des Vertreters, die vom Vertretenen (als Eigenschuldner oder als Haftungspflichtiger) geschuldeten Abgaben zu entrichten, besteht nur insoweit, als hierfür liquide Mittel vorhanden sind (vgl. zB VwGH 7.12.2000, 2000/16/0601; VwGH 26.11.2002, 99/15/0249).

Das Ausreichen der Mittel zur Abgabentrachtung hat nicht die Abgabenbehörde nachzuweisen; vielmehr hat der Vertreter das Fehlen ausreichender Mittel nachzuweisen (zB VwGH 9.8.2001, 98/16/0348; VwGH 23.11.2004, 2001/15/0138; VwGH 15.6.2005, 2005/13/0048).

Der Zeitpunkt, für den zu beurteilen ist, ob der Vertretene die für die Abgabentrachtung erforderlichen Mittel hatte, bestimmt sich danach, wann die Abgaben bei Beachtung der Abgabenvorschriften zu entrichten gewesen wären (zB VwGH 31.10.2000, 95/15/0137; VwGH 17.12.2003, 2000/13/0220; VwGH 23.11.2004, 2001/15/0108).

Bei Selbstbemessungsabgaben (zB Umsatzsteuervorauszahlungen, Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag) ist maßgebend, wann die Abgaben bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung abzuführen gewesen wären (zB VwGH 31.10.2000, 95/15/0137; VwGH 24.2.2004, 99/14/0278; VwGH 15.12.2004, 2004/13/0146). Maßgebend ist somit der Zeitpunkt der Fälligkeit der betreffenden Abgabe, unabhängig davon, wann sie bescheidmäßig festgesetzt wird (vgl. zB VwGH 25.1.1999, 94/17/0229; VwGH 23.1.2003, 2001/16/0291).

Bei Abgaben, bei denen sich die Fälligkeit aus § 210 Abs. 1 BAO (1 Monat ab Zustellung des Abgabenbescheides) ergibt, wie zB bei der veranlagten Körperschaftsteuer, ist grundsätzlich der Zeitpunkt der sich aus dem erstmaligen Abgabenbescheid ergebenden Fälligkeit maßgebend (vgl. VwGH 16.12.1986, 86/14/0077).

Reichen die Mittel des Vertretenen nicht aus, die offenen Schuldigkeiten zur Gänze zu entrichten, so ist der Vertreter grundsätzlich zur Befriedigung der Schulden im gleichen Verhältnis (anteilig) verpflichtet (Gleichbehandlungsgrundsatz); die Gleichbehandlung sämtlicher Gläubiger bezieht sich auf die jeweiligen Fälligkeitszeitpunkte einerseits und das Vorhandensein liquider Mittel andererseits (zB VwGH 29.1.2004, 2000/15/0168; VwGH 21.12.2005, 2004/14/0146).

Der Vertreter darf hierbei Abgabenschulden nicht schlechter behandeln als die übrigen Schulden (zB VwGH 27.5.1998, 95/13/0170; VwGH 17.8.1998, 97/17/0096; VwGH 29.3.2001, 2000/14/0149).

Der Vertreter ist jedoch nicht verpflichtet, den Abgabengläubiger besser als die übrigen Gläubiger zu behandeln (zB VwGH 17.8.1998, 98/17/0038).

Eine Verletzung der Gleichbehandlung von Gläubigern kann sich nicht nur bei Abzahlung bereits bestehender Verbindlichkeiten ergeben, sondern auch bei Barzahlung neuer

Materialien (vgl zB VwGH 7.9.1990, 89/14/0132; VwGH 28.9.2004, 2001/14/0176) oder laufender Ausgaben, wie zB für Miete (VwGH 25.1.1999, 97/17/0144) und Strom (VwGH 10.9.1998, 96/15/0053).

Auch eine vorrangige Entrichtung von Sozialversicherungsbeiträgen verletzt die Pflicht zur Gleichbehandlung aller Gläubiger (vgl zB VwGH 16.12.1998, 98/13/0203; VwGH 25.4.2005, 2005/17/0034, 0035, AW 2005/17/0013, 0014).

Bei Verletzung des Gleichbehandlungsgrundsatzes erstreckt 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 hat (zB VwGH 11.5.2000, 2000/16/0347; VwGH 24.10.2000, 95/14/0090; VwGH 29.3.2001, 2000/14/0149; VwGH 26.11.2002, 2000/15/0081).

Dem Vertreter obliegt 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 (zB VwGH 22.9.1999, 96/15/0049; VwGH 29.1.2004, 2000/15/0168). Die pauschale Behauptung einer Gleichbehandlung aller Gläubiger reicht nicht (VwGH 22.9.1999, 96/15/0049).

Gelingt der Nachweis der Gleichbehandlung nicht, so kann die Haftung für den gesamten uneinbringlichen Abgabebetrag geltend gemacht werden (zB VwGH 27.9.2000, 95/14/0056; VwGH 29.3.2001, 2000/14/0149; VwGH 29.1.2004, 2000/15/0168).

Ausnahmen vom Gleichbehandlungsgrundsatz bestehen für Abfuhrabgaben, nämlich für Lohnsteuer (zB VwGH 19.12.2002, 2001/15/0029; VwGH 29.1.2004, 2000/15/0168; VwGH 15.12.2004, 2004/13/0146).

Reichen die dem Arbeitgeber zur Verfügung stehenden Mittel zur Zahlung des vollen vereinbarten Arbeitslohnes nicht aus, so hat er die Lohnsteuer von dem tatsächlich zur Auszahlung gelangenden niedrigeren Betrag zu berechnen und einzubehalten (§ 78 Abs. 3 EStG 1988). In solchen Fällen dürfen Löhne somit nicht in voller Höhe ausgezahlt werden und sind sie (wie auch andere Schuldigkeiten) anteilig zu kürzen; die auf den gekürzten Lohnbetrag entfallende Lohnsteuer ist zur Gänze zu entrichten (vgl. zB VwGH 16.2.2000, 95/15/0046).

Verletzungen abgabenrechtlicher Pflichten berechtigen nur dann zur Haftungsanspruchnahme, wenn die Verletzung schuldhaft erfolgte. Eine bestimmte Schuldform ist hierfür nicht erforderlich (zB VwGH 22.2.2000, 96/14/0158; VwGH 7.12.2000, 2000/16/0601; VwGH 16.9.2003, 2003/14/0040). Daher reicht leichte Fahrlässigkeit (zB VwGH 18.10.1995, 91/13/0037, 91/13/0038; VwGH 31.10.2000, 95/15/0137).

Der Vertreter hat darzutun, weshalb er nicht dafür habe Sorge getragen, dass der Vertretene die Abgaben entrichtet hat, widrigenfalls von der Abgabenbehörde eine

schuldhafte Pflichtverletzung angenommen werden darf (zB VwGH 23.11.2004, 2001/15/0138; VwGH 20.1.2005, 2002/14/0091; VwGH 18.10.2005, 2004/14/0112). In der Regel wird nämlich nur der Vertreter jenen ausreichenden Einblick in die Gebarung des Vertretenen haben, der ihm entsprechende Behauptungen und Nachweise ermöglicht (zB VwGH 19.11.1998, 97/15/0115; VwGH 29.6.1999, 99/14/0128).

Der Vertreter hat für die Möglichkeit des Nachweises seines pflichtgemäßen Verhaltens vorzusorgen (zB VwGH 7.9.1990, 89/14/0132). Ihm obliegt kein negativer Beweis, sondern die konkrete (schlüssige) Darstellung der Gründe, die etwa der rechtzeitigen Abgabentrichtung entgegenstanden (VwGH 4.4.1990, 89/13/0212).

Die oben genannte Darlegungspflicht trifft auch solche Haftungspflichtige, die im Zeitpunkt der Feststellung der Uneinbringlichkeit der Abgaben beim Vertretenen nicht mehr deren Vertreter sind. Dem Vertreter, der fällige Abgaben des Vertretenen nicht (oder nicht zur Gänze) entrichten kann, ist schon im Hinblick auf seine mögliche Inanspruchnahme als Haftungspflichtiger zumutbar, sich - spätestens dann, wenn im Zeitpunkt der Beendigung der Vertretungstätigkeit fällige Abgabenschuldigkeiten unberichtigt aushatten – jene Informationen zu sichern, die ihm im Fall der Inanspruchnahme als Haftungspflichtiger die Erfüllung der Darlegungspflicht ermöglichen (VwGH 28.10.1998, 97/14/0160).

Rechtsunkenntnis in buchhalterischen und steuerrechtlichen Belangen vermag den Vertreter nicht zu exkulpieren; wer trotz Rechtsunkenntnis Erkundigungen unterlässt, handelt zumindest fahrlässig (zB VwGH 29.6.1999, 99/14/0128).

Hat der Vertreter Dritte mit der Erfüllung abgabenrechtlicher Verpflichtungen betraut, ohne sich weiter darum zu kümmern, ob diese Verpflichtungen auch erfüllt werden, liegt eine schuldhafte Pflichtverletzung vor (zB VwGH 26.6.2000, 95/17/0612).

Kontrollen haben in solchen zeitlichen Abständen zu erfolgen, die es ausschließen, dass dem Vertreter Steuerrückstände verborgen bleiben (zB VwGH 26.5.1998, 97/14/0080; VwGH 26.6.2000, 95/17/0612). Dies gilt auch, wenn ein Wirtschaftstreuhänder mit den Abgabenangelegenheiten betraut ist (zB VwGH 29.5.2001, 2001/14/0006; VwGH 21.10.2003, 2001/14/0099; VwGH 18.10.2005, 2004/14/0112).

Die Inanspruchnahme der gemäß § 9 BAO bestehenden Haftung setzt voraus, dass die schuldhafte Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten kausal für die Uneinbringlichkeit ist. Bei schuldhafter Pflichtverletzung darf die Abgabenbehörde mangels dagegen sprechender Umstände annehmen, dass die Pflichtverletzung Ursache der Uneinbringlichkeit ist (zB VwGH 16.12.1999, 97/15/0051; VwGH 20.6.2000, 98/15/0084; VwGH 13.4.2005, 2002/13/0177, 0178).

Die Möglichkeit der Geltendmachung der Haftung erlischt nicht dadurch, dass der Vertreter seine Tätigkeit zurücklegt. Entscheidend ist, wann der Haftungstatbestand vom Vertreter verwirklicht ist. Die Geltendmachung der Haftung kann auch nach Beendigung seiner Tätigkeit erfolgen (vgl. zB VwGH 28.10.1998, 97/14/0160; VwGH 16.12.1999, 97/15/0051). Die Löschung einer GmbH im Firmenbuch steht einer Inanspruchnahme des früheren Geschäftsführers nicht entgegen.“

Mit Eingabe vom 12.11.2015 stellte der Bf den Antrag auf Entscheidung über die Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht.

Zur Begründung brachte der Bf vor, dass der Rückstandsausweis durch Schätzung der zuständigen Jahre und die Vorauszahlungen für die Jahre entstanden sei, als die Gesellschaft nicht mehr existiert habe. Die Gesellschaft sei durch die Konkursabweisung und die amtswegige Löschung vom Firmenbuch nicht mehr präsent.

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.

Unbestritten ist, dass dem Bf als selbstständig vertretungsbefugtem Geschäftsführer der Abgabepflichtigen laut Eintragung im Firmenbuch von 18.09.2010 bis zur Eröffnung des Konkursverfahrens mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom tt.mm.2014, Z2, die Erfüllung der abgabenrechtlichen Pflichten der Gesellschaft oblag.

Die ebenfalls nicht bestrittene Uneinbringlichkeit der Abgabeforderungen bei der K-GmbH stand spätestens mit der amtswegigen Löschung der Gesellschaft am tt.mm.2015 im Firmenbuch gemäß § 40 FBG wegen Vermögenslosigkeit fest (VwGH 30.5.1989, 89/14/0044).

Entsprechend der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (Erkenntnis vom 19. November 1998, 97/15/0115) ist es im Falle der Uneinbringlichkeit der Abgaben bei der Gesellschaft Sache des Geschäftsführers darzutun, weshalb er nicht Sorge getragen hat, dass die Gesellschaft die anfallenden Abgaben rechtzeitig entrichtet hat, widrigenfalls die Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung annehmen darf. In der Regel wird nämlich nur der Geschäftsführer jenen ausreichenden Einblick in die Gebarung der GmbH haben, der ihm entsprechende Behauptungen und Nachweise ermöglicht.

Hatte der Geschäftsführer Gesellschaftsmittel zur Verfügung, die zur Befriedigung sämtlicher Schulden der Gesellschaft nicht ausreichten, so ist er nur dann haftungsfrei, wenn er im Verwaltungsverfahren nachweist, dass er die vorhandenen Mittel zur anteiligen Befriedigung aller Verbindlichkeiten verwendet und somit die Abgabenschulden nicht schlechter behandelt hat. Wenn die Behauptung und Nachweisung des Ausmaßes der quantitativen Unzulänglichkeit der in den Fälligkeitszeitpunkten der Abgaben zur Verfügung stehenden Mittel im Verwaltungsverfahren unterlassen wird, kommt eine

Beschränkung der Haftung bloß auf einen Teil der uneinbringlichen Abgabenschulden nicht in Betracht.

Dass für die Entrichtung der haftungsgegenständlichen Abgaben keine Mittel zur Verfügung gestanden wären, wurde vom Bf nicht behauptet. Bestätigt wird das Vorhandensein von Mittel für die Entrichtung der haftungsgegenständlichen Abgaben durch die laut Kontoabfrage bis 6.6.2013 (€ 437,00) auf das Abgabenkonto der Primärschuldnerin geleisteten Zahlungen jedenfalls bis 6.6.2013, zumal nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 28.5.2008, 2006/15/0322) die Tatsache der teilweisen Abgabentrichtung auf das Vorhandensein liquider Mittel schließen lässt.

Auch wenn von der Bf nicht behauptet wurde, dass für die Entrichtung der übrigen haftungsgegenständlichen Abgaben keine Mittel zur Verfügung gestanden wären, entbindet nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 30.9.2004, 2003/16/0080) auch eine qualifizierte Mitwirkungspflicht des Vertreters die Behörde nicht von jeglicher Ermittlungspflicht; eine solche Pflicht besteht etwa dann, wenn sich aus dem Akteninhalt deutliche Anhaltspunkte für das Fehlen der Mittel zur Abgabentrichtung ergeben.

Laut Aktenlage wurden von der Abgabenbehörde am 11.6.2013 und 8.7.2013 Vollstreckungsmaßnahmen durchgeführt, wobei diese Forderungspfändungen erfolglos verliefen. Nach Mahnung mit Konkursandrohung vom 13.11.2013 wurde am 16.12.2013 der Konkursantrag an die Finanzprokuratur übermittelt, welche diesem mit Schreiben vom 2.1.2014 zustimmte, und in der Folge am tt.mm.2014 nach Erlegung eines Kostenvorschusses das Konkursverfahren eröffnet. Der Bf führt in diesem Zusammenhang aus, dass die Gesellschaft wegen der schlechten Wirtschaftslage und mangels Zahlungswillen der Kunden in wirtschaftliche Engpässe gekommen sei und die operative Tätigkeit am 1.11.2013 geendet habe.

Nach der Aktenlage bestehen somit in Hinblick auf die Einstellung der Zahlungen und die getroffenen Feststellungen nach dem 6.6.2013 deutliche Anhaltspunkte für das Fehlen der Mittel zur Abgabentrichtung, sodass mangels entgegenstehender Feststellungen der Abgabenbehörde davon auszugehen ist, dass ihm ab diesem Zeitpunkt keine liquiden Mittel zur Abgabentrichtung zur Verfügung standen.

Der Beschwerde ist daher hinsichtlich der nach dem 6.6.2013 fälligen Abgaben Folge zu geben, weil der Vertreter dadurch keine abgabenrechtliche Pflicht verletzt, wenn eine Abgabe nicht entrichtet wird, weil der Vertretene überhaupt keine liquiden Mittel hat (vgl. VwGH 26.11.2002, 99/15/0249).

Die Aussetzungszinsen 2013 wurden am 23.10.2013, die Pfändungsgebühren 2013 und die Barauslagenersatz 2013 wurden mit den Teilbeträgen von je € 60,42 und € 6,34 am 11.6.2013 und 8.7.2013 fällig.

Der erste Säumniszuschlag 2012 in Höhe von € 245,61 wurde am 17.6.2013, der zweite Säumniszuschlägen 2012 in Höhe von € 122,81 am 17.3.2014 fällig.

Die Teilbeträge von € 186,88, € 145,32, € 68,14, € 450,00, € 364,76 der ersten Säumniszuschlägen 2013 in Höhe von insgesamt € 1.450,16 wurden am 16.10.2013, 18.12.2013, 16.1.2014 fällig. Der mit Bescheid vom 10.6.2014 festgesetzten Teilbetrag von € 150,00 wurde am 17.7.2014 und somit nach Eröffnung des Konkursverfahrens fällig.

Von den haftungsgegenständlichen zweiten Säumniszuschlägen 2013 in Höhe von insgesamt € 573,48 wurden die Teilbeträge von € 72,66 und € 93,44 am 17.3.2014 und 16.1.2014 fällig, die mit Bescheiden vom 9.4.2014 festgesetzten Teilbeträge von € 225,00 und 182,38 erst am 16.5.2014 nach Eröffnung des Konkursverfahrens.

Der dritte Säumniszuschlag 2013 in Höhe von € 93,44 und erste Säumniszuschlag 2014 in Höhe von € 68,12 wurden am 17.4.2014 und somit nach Eröffnung des Konkursverfahrens fällig, sodass deren Nichtentrichtung dem Bf schon aus diesem Grund nicht zum Vorwurf gemacht werden kann.

Somit verbleibt lediglich der am 11.2.2013 festgesetzte Teilbetrag von € 85,06, fällig am 18.3.2013, der ersten Säumniszuschlägen 2013 in Höhe von insgesamt € 1.450,16.

Auf Grund des Vorhandenseins von Mitteln konnten der Bf mangels Darlegung des Fehlens der Mittel im maßgeblichen Zeitraum der Fälligkeit der Abgabenverbindlichkeiten zu deren vollständiger Entrichtung, was sie nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 25.4.2002, 99/15/0253) tauglich nur durch Darstellung auch der Einnahmesituation der Primärschuldnerin hätte aufzeigen können, und mangels Behauptung und Nachweisung des Ausmaßes der quantitativen Unzulänglichkeit der in den Fälligkeitszeitpunkten der Abgaben zur Verfügung stehenden Mittel nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. VwGH 19.11.1998, 97/15/0115) die - bis zum 6.6.2013 fälligen - uneinbringlichen Abgaben zur Gänze vorgeschrieben werden.

Sofern der Bf mit dem Einwand, dass der Rückstand durch Schätzung der Abgaben entstanden sei, als die Gesellschaft nicht mehr existiert habe, die inhaltliche Richtigkeit der haftungsgegenständlichen Abgabenforderungen bestreitet, ist dem entgegenzuhalten, dass Einwendungen, die gegen den - wenn auch im Schätzungsweg - durch Abgabenfestsetzung konkretisierten Abgabenanspruch gerichtet sind, allein im Verfahren betreffend die Abgabenfestsetzung und nicht im Haftungsverfahren als relevant erweisen (VWGH 23.05.1990, 89/13/0250)

Dem Haftungsbescheid sind Abgabenbescheide vorangegangen, daher ist es der Behörde nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 24.2.1999, 98/13/0144) im Verfahren über die Heranziehung des Bf zur Haftung verwehrt, die Richtigkeit der Abgabenfestsetzung als Vorfrage zu beurteilen.

Entsprechend dem Hinweis des Bf wurden die Lohnsteuer, der Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2011 bis 1-4/2014 mit Bescheiden vom 20.5.2014 nach Eröffnung des Konkursverfahrens am tt.mm.2014 festgesetzt.

Die Körperschaftsteuer 2012, Umsatzsteuer 2012 und der Verspätungszuschlag 2012 wurden mit Bescheiden vom 30.4.2014 und somit ebenfalls nach Eröffnung des Konkursverfahrens vorgeschrieben, sodass sie an den Masseverwalter zugestellt wurden.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 24.2.2010, 2005/13/0145) ist es jedenfalls erforderlich, der zur Haftung herangezogenen Partei die Tatsache der Bescheiderlassung als solcher mit der notwendigen Deutlichkeit zur Kenntnis zu bringen, soll sie vom Bescheid über den Abgabeananspruch in einer Weise informiert werden, die ihr die Einbringung einer Berufung gegen diesen nicht an sie gerichteten und ihr nicht zugestellten, mangels nunmehriger Bekämpfung aber ihr gegenüber bindenden Bescheid ermöglicht. Wird der zur Haftung Herangezogene nicht rechtzeitig darüber aufgeklärt, dass die Abgaben schon bescheidmäßig festgesetzt wurden, so liegt infolge unvollständiger Information über die Grundlagen des Abgabeanpruchs im Sinne des zitierten Erkenntnisses vom 4. November 1998, Zl. 98/13/0115, ein Mangel des Verfahrens vor, der im Verfahren über die Berufung gegen den Haftungsbescheid nicht sanierbar ist.

Der Beschwerde hinsichtlich der damit festgesetzten Abgaben war daher stattzugeben, zumal die Körperschaftsteuer 2012 und der Verspätungszuschlag 2012 auch erst nach Eröffnung des Konkursverfahrens fällig wurden und der Bf hinsichtlich der mit Haftungsbescheid geltend gemachten Haftung für Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2011 bis 1-4/2014 durch Festsetzung in Jahresbeträgen ohne nähere Aufgliederung von der Abgabenbehörde auch nicht in die Lage gesetzt wurde, konkret vorzubringen, weshalb er welche Abgabe nicht (vollständig) abgeführt oder entrichtet hat, und so den ihm auferlegten Entlastungsbeweis zu erbringen (vgl. VwGH 19.3.2015, 2011/16/0188).

Bezüglich der mit Haftungsbescheid geltend gemachten Haftung für Körperschaftsteuer 7-9/2014 in Höhe von € 2.987,00 ist zu bemerken, dass die Körperschaftsteuer 7-9/2014 am 28.8.2014 in Höhe von € 125,00 festgesetzt wurde und der Betrag von € 2.987,00 laut Rückstandsaufgliederung wohl die Körperschaftsteuer 7-9/2013 betrifft, welche jedoch nicht Gegenstand des vorliegenden Haftungsbescheides ist. Der Beschwerde war daher auch hinsichtlich der Körperschaftsteuer 7-9/2014 in Höhe von € 2.987,00 stattzugeben.

Die Umsatzsteuer 2011 haftet laut Rückstandsaufgliederung nur mehr mit einem Betrag von € 3.336,41 anstatt € 12.280,61 aus.

Somit verbleiben folgende Abgabenbeträge:

Abgabenart	Zeitraum	Höhe in Euro
Umsatzsteuer	2011	3.336,41
Umsatzsteuer	08-12/2012	22.500,00
Umsatzsteuer	01-02/2013	18.238,20
Einfuhrumsatzsteuer	10/2012	1.267,07

Einfuhrumsatzsteuer	11/2012	4.252,77
Körperschaftsteuer	2011	7.266,00
Verspätungszuschlag	2011	97,76
Säumniszuschlag A	2013	85,06
Summe		57.043,27

Infolge der schuldhaften Pflichtverletzung durch die Bf konnte die Abgabenbehörde nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 30.5.1989, 89/14/0044) auch davon ausgehen, dass die Pflichtverletzung Ursache für die Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben war.

Auf Grund des Vorliegens der Voraussetzungen des § 9 Abs. 1 BAO erfolgte somit die Inanspruchnahme des Bf für die laut Rückstandsaufgliederung vom 6.12.2017 nach wie vor unberichtigt aushaftenden Abgabenschuldigkeiten der K-GmbH im Ausmaß von € 57.043,27 zu Recht.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Zulässigkeit einer Revision:

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

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

Da die Voraussetzungen des Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht erfüllt sind (siehe die in der Begründung zitierten Entscheidungen), ist eine ordentliche Revision nicht zulässig.

Wien, am 29. Jänner 2018