

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den-Senat in der Beschwerdesache A.B., Adresse1, vertreten durch Anzböck & Brait Rechtsanwälte GmbH, Stiegengasse 8, 3430 Tulln, über die Beschwerde vom 24.10.2013 gegen den Bescheid des Finanzamtes Hollabrunn Korneuburg Tulln, vertreten durch D., vom 24.09.2013, betreffend Haftung gemäß §§ 9 und 80 BAO nach der am 24.11.2016 in 1030 Wien, Hintere Zollamtsstraße 2b, durchgeführten mündlichen Senatsverhandlung zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird teilweise Folge gegeben und die Haftung auf nachstehende Abgabenschuldigkeiten in Höhe von € 43.994,77 (anstatt bisher € 54.316,40) eingeschränkt:

Abgabenart	Zeitraum	Betrag	Quote	Haftung
Umsatzsteuer	04/2011			3.386,20
Umsatzsteuer	05/2011	4.186,53	150,30	4.036,23
Umsatzsteuer	06/2011	6.696,45	240,40	6.456,45
Umsatzsteuer	08/2011	5.080,57	182,39	4.898,18
Umsatzsteuer	09/2011	5.121,02	183,84	4.937,18
Umsatzsteuer	10/2011	5.127,92	184,09	4.943,83
Umsatzsteuer	11/2011	5.714,42	205,15	5.509,27
Lohnsteuer	05/2011	1.138,29	40,86	1.097,43
Lohnsteuer	10/2011	1.019,61	36,60	983,01
Lohnsteuer	11/2011	2.406,04	86,38	2.319,66
Lohnsteuer	12/2011	868,83	31,19	837,64
Dienstgeberbeitrag	04/2011	644,05	23,12	620,93
Dienstgeberbeitrag	05/2011	733,76	26,34	707,42
Dienstgeberbeitrag	07/2011	960,16	34,47	925,69
Dienstgeberbeitrag	10/2011	522,40	18,75	503,65
Dienstgeberbeitrag	11/2011	1.018,87	36,58	982,29

Dienstgeberbeitrag	12/2011	569,28	20,44	548,84
Zuschlag zum DB	04/2011	57,25	2,06	55,19
Zuschlag zum DB	05/2011	65,22	2,34	62,88
Zuschlag zum DB	07/2011	2,00	0,07	1,93
Zuschlag zum DB	10/2011	46,44	1,67	44,77
Zuschlag zum DB	11/2011	90,57	3,25	87,32
Zuschlag zum DB	12/2011	50,60	1,82	48,78
Summe:				43.994,77

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

Am 21. Dezember 2012 erging an den nunmehrigen Beschwerdeführer (in der Folge kurz Bf. genannt) als ehemaligen Geschäftsführer der Firma XY-GmbH ein Haftungsvorhalt. Am Abgabenkonto würden € 85.652,50 uneinbringlich aushaften, davon wäre der Bf. über einen Betrag von € 57.368,62 zur Haftung heranzuziehen.

Im diesbezüglichen Antwortschreiben vom 18.1.2013 wurde ausgeführt:

"Vorweg wird darauf hingewiesen, dass die Voraussetzungen zur Geltendmachung der persönlichen Haftung gem. § 80 BAO des A.B. als Geschäftsführer der XY-GmbH nicht vorliegen, sodass beantragt wird, von einer Heranziehung zur Haftung des Geschäftsführers Abstand zu nehmen.

Im Einzelnen wird hierzu ausgeführt wie folgt:

Vorauszuschicken ist zunächst, dass die Haftungsbestimmung des § 9 Abs.1 BAO lediglich dann greift, sofern Beitragschulden bei der Gesellschaft selbst uneinbringlich sind, darüber hinaus jedoch

- eine schuldhafte und rechtswidrige Verletzung der abgabenrechtlichen Pflichten durch den Geschäftsführer vorliegt
- sowie die Uneinbringlichkeit der Abgaben auf eine schuldhafte Pflichtenverletzung des Geschäftsführers zurückzuführen ist, sohin ein entsprechender Kausalzusammenhang festgestellt werden kann. Grundsätzlich geht die Judikatur konsequenterweise davon aus, dass das Fehlen ausreichender Mittel zur Abgabentrachtung eine für

die Uneinbringlichkeit kausale schuldhafte Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten ausschließen kann (siehe dazu Stoll, BAO - Kommentar 1, 121f).

In diesem Falle hat der Geschäftsführer im Sinne der Beachtung des Gleichbehandlungsgrundsatzes die ihm zur Verfügung stehenden Mittel anteilig zur Begleichung aller fälligen Verbindlichkeiten einschließlich der Abgabenschulden zu verwenden (siehe dazu Ritz, BAO — Kommentar § 9 Tz 27).

Diese Überlegungen gelten auch für die Umsatzsteuer, zumal der Verwaltungsgerichtshof in seiner Entscheidung vom 18.10.1955, ZI 91/13/0037 und 91/13/0038, die Anwendung des Gleichbehandlungsgrundsatzes bei der Umsatzsteuer bestätigt hat.

Zufolge des Umstandes, dass der Unternehmer hinsichtlich der Umsatzsteuer selbst Steuerschuldner ist, kann hier ebenfalls bloß noch auf die Frage der Verletzung des Gleichbehandlungsgebotes abgestellt werden.

Eine Sonderstellung in diesem Zusammenhang nimmt lediglich die Lohnsteuer ein, bei der der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung davon ausgeht, dass die Lohnsteuer von den ausbezahlten Löhnen und Gehältern einzubehalten und stets abzuführen ist, sodass zunächst zu prüfen ist, ob der Geschäftsführer in der Gesellschaft überhaupt in der Lage gewesen wäre, die Abgabenverbindlichkeiten zu bedienen, ohne umgekehrt andere Gläubiger in ihren Rechten und Forderungen zu verkürzen. Reichen hingegen die vorhandenen Mittel zur Abführung der Lohnsteuer nicht aus, so besteht die Verpflichtung des Geschäftsführers entsprechend niedrigere Gehälter auszubezahlen (siehe dazu Hafler/Strobl, Haftung des GmbH- Geschäftsführers, FG 1990, 188).

Richtig ist zunächst, dass der Einschreiter handelsrechtlicher Geschäftsführer der XY-GmbH war, über deren Vermögen zu XXX des LG S das Konkursverfahren eröffnet wurde. In diesem Verfahren wurde zu einer Verteilungsquote von 3,53% das Realisat in Höhe von € 10.421,30 verteilt, wodurch das Finanzamt € 2.661,83 erhielt.

Ebenso richtig ist und unbestritten bleibt, dass das Finanzamt Hollabrunn-Korneuburg-Tulln laut Anmeldungsverzeichnis nachstehende Forderungen angemeldet hat:

ON 9 € 79.068,09, ON 12 € 9.000,00 und ON 13 € 1.764,38, daher € 89.832,47

Die angemeldeten Forderungen wurden sowohl vom Masseverwalter wie auch von der Schuldnerin anerkannt und können demzufolge der weiteren Beurteilung zu Grunde gelegt werden.

Wendet man diese für die weitere Beurteilung voranzustellenden Überlegungen auf den hier gegenständlichen Sachverhalt an, so lassen sich daraus folgende, die Abgabenschuld des Einschreiters ausschließende, Schlussfolgerungen ziehen:

#### 1. Berücksichtigung der Quote:

Fest steht laut ständiger Judikatur, dass es sich bei der Haftung gem. § 9 Abs. 1 BAO um eine reine Ausfallhaftung handelt (VwGH vom 24.02.1997, 96/17/0066).

Voraussetzung ist die objektive Uneinbringlichkeit der betreffenden Abgaben im Zeitpunkt der Inanspruchnahme des ursprünglich Haftenden. Uneinbringlichkeit liegt vor, wenn Vollstreckungsmaßnahmen erfolglos waren oder voraussichtlich erfolglos wären. Nach Beendigung des Konkursverfahrens am 02.01.2013 sind die Abgabenschuldigkeiten

bei der GmbH unbestritten nicht mehr einbringlich, wenngleich den Einschreiter keine schuldhafte Pflichtverletzung an der Unterlassung der Entrichtung der Abgaben trifft. Obwohl eine schuldhafte Pflichtverletzung des Einschreiters strikt ausgeschlossen wird, sei anzumerken, dass eine Haftung dann nicht besteht, wenn die Abgaben unter Berücksichtigung der Vermögenslage der Gesellschaft auch ohne schuldhafte Pflichtverletzung uneinbringlich gewesen wären.

Schon alleine die Tatsache, dass gegen den Einschreiter entgegen geläufigen Gegebenheiten kein Verfahren wegen fahrlässiger Krida eingeleitet wurde, beweist, dass ihn kein Verschulden am wirtschaftlichen Untergang des Unternehmens trifft.

Unternehmensgegenstand der Gemeinschuldnerin war der Sicherheitsdienst mit dem Schwerpunkt der Objektbewachung in Streifendienstform, wobei sie im Jahr 2007 in ein Vertragsverhältnis mit dem Betreiber des neuen Einkaufszentrums am Ort<sup>1</sup>, der E-GmbH, getreten ist, von der man einerseits Geschäftsräumlichkeiten in Bestand genommen hat, andererseits jedoch im Kompensationswege für dieses Unternehmen Leistungen erbracht, welche jedoch im Laufe der Zeit sukzessive zurückgedrängt wurden.

Anzumerken ist, dass der Einschreiter in diesem Jahr, nämlich am Datum<sup>1</sup> als Geschäftsführer bestellt wurde. Alleinige Gesellschafterin mit einer zur Gänze bar einbezahlten Stammeinlage in der Höhe von € 35.000,00 war immer nur die SM GmbH.

Das Vertragsverhältnis zur E-GmbH hat sich letztlich ausgesprochen defizitär erwiesen, wobei Versuche mit der Bestandgeberin, eine Auflösung des Bestandverhältnisses zu erreichen, gescheitert sind. Da sich zeigte, dass eine gewinnbringende Tätigkeit nicht mehr möglich war, wurde das Unternehmen bereits vor Insolvenzeröffnung faktisch geschlossen und war die Insolvenzantragstellung unumgänglich.

Zum Zeitpunkt der Insolvenzeröffnung waren keine Dienstnehmer bei der Schuldnerin beschäftigt. Diese wurden schon Mitte März 2012 von der Muttergesellschaft übernommen und wurden bei der Niederösterreichischen Gebietskrankenkasse mit 25.03.2012 abgemeldet.

Gleichbehandlung:

Der Geschäftsführer haftet für nicht entrichtete Abgaben auch dann, wenn die zur Verfügung stehenden Mittel zur Entrichtung aller Schulden nicht ausreichen, es sei denn, er weist nach, dass diese Mittel anteilig für die Begleichung aller Schulden verwendet wurden. Widrigenfalls haftet der Geschäftsführer für die ausstehenden Abgabenschuldigkeiten zur Gänze (vergleiche VwGH 27.09.2000, 95/14/0056).

Er ist jedoch gegenüber dem Finanzamt haftungsfrei, wenn er nachweist, dass er die Abgabenschulden gegenüber den anderen Verbindlichkeiten nicht schlechter behandelt hat. Zum Nachweis der Gläubigergleichbehandlung sei nochmals kurz auf das gegenständliche Konkursverfahren einzugehen.

Die angemeldeten Forderungen des Finanzamtes in Höhe von € 89.832,74 wurden schon im Einführungstext wiedergegeben.

Ingesamt wurden Forderungen in Höhe von € 295,151,69 angemeldet, wobei nach Durchführung des Konkurses ein Betrag in der Höhe von € 13.841,41 zur Verteilung zur Verfügung stand.

Abzüglich der Masseforderungen konnten somit € 10.421,30 mit einer Quote von 3,53% an die Konkursgläubiger verteilt werden und legt der Einschreiter zum Nachweis dafür den Verteilungsnachweis des Insolvenzverwalters diesem Schreiben bei.

Vergleicht man die Auflistung der offenen Forderungen des Finanzamtes, welche dem Haftungsvorhalt beilag, mit den Daten des Steuerkontos der Gemeinschuldnerin, erkennt man, dass die Gemeinschuldnerin und somit auch der Einschreiter immer wieder bemüht waren, fällige Zahlungen an das Finanzamt zu leisten.

Dem Einschreiter ist nicht klar, warum für die Jahre 2011 und 2012 Säumniszuschläge in Höhe von € 1.112,40 verrechnet wurden, zumal nicht der Einschreiter selbst, sondern die XY-GmbH säumig war.

Weiters ist der Betrag in Höhe von € 9.000,00 nicht nachvollziehbar, zumal auch kein Zeitraum angegeben ist. Nach Vorliegen einer entsprechenden Aufschlüsselung und Konkretisierung wird es dem Geschäftsführer möglich sein, darauf konkret einzugehen und eine detaillierte Stellungnahme abzugeben.

Vermögenssituation des Geschäftsführers:

Im Übrigen wird nochmals darauf hingewiesen, dass der Geschäftsführer während des gesamten Konkurses Kontakt zum Finanzamt hielt und immer wieder Zahlungen an das Finanzamt geleistet wurden.

Vor allem jedoch hat der Einschreiter sein gesamtes persönliches und finanzielles Engagement in das hier gegenständliche Unternehmen gesteckt.

Aus diesem Grund ist dieser ohne entsprechende Beeinträchtigung seines Lebensunterhaltes selbst langfristig nicht in der Lage die geforderten Abgaben an das Finanzamt zu entrichten und wäre dies existenzbedrohend für den Einschreiter.

Soferne das Finanzamt den Haftungsvorhalt aufrecht erhält, geschweige denn davon ausgeht, dass die geltend gemachte Haftung schlagend wird, müsste der Einschreiter selbst seine Zahlungsunfähigkeit einbekennen und die Einleitung des Schuldenregulierungsverfahrens über sein Vermögen beantragen.

Aus all diesen Gründen wird der Antrag gestellt, von der Haftung des Einschreiters Abstand zu nehmen.

Mit Bescheid vom 24.9.2013 wurde der Bf. als ehemaliger Geschäftsführer der Firma XY-GmbH für nachstehende Abgabenschuldigkeiten der Gesellschaft in Höhe von € 54.316,40 zur Haftung herangezogen.

Abgabenart	Zeitraum	Höhe in €
Umsatzsteuer	02/2011	5.134,06
Umsatzsteuer	03/2011	1.306,41
Umsatzsteuer	04/2011	3.386,20

Umsatzsteuer	05/2011	4.036,23
Umsatzsteuer	06/2011	6.456,05
Umsatzsteuer	08/2011	4.898,18
Umsatzsteuer	09/2011	4.937,18
Umsatzsteuer	10/2011	4.943,83
Umsatzsteuer	11/2011	5.509,27
Lohnsteuer	03/2011	1.573,85
Lohnsteuer	04/2011	1.056,29
Lohnsteuer	05/2011	1.174,95
Lohnsteuer	10/2011	983,01
Lohnsteuer	11/2011	2.319,66
Lohnsteuer	12/2011	837,64
Körperschaftsteuer	07-09/2011	421,31
Dienstgeberbeitrag	03/2011	691,15
Dienstgeberbeitrag	04/2011	620,93
Dienstgeberbeitrag	05/2011	707,42
Dienstgeberbeitrag	07/2011	925,69
Dienstgeberbeitrag	10/2011	503,65
Dienstgeberbeitrag	11/2011	982,29
Dienstgeberbeitrag	12/2011	548,84
Zuschlag zum DB	03/2011	61,44
Zuschlag zum DB	04/2011	55,19
Zuschlag zum DB	05/2011	62,88
Zuschlag zum DB	07/2011	1,93
Zuschlag zum DB	10/2011	44,77
Zuschlag zum DB	11/2011	87,32
Zuschlag zum DB	12/2011	48,78

Zur Begründung wurde 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 BAO haften die in § 80 ff BAO 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.

Die Haftung nach § 9 Abs. 1 BAO ist somit eine reine Ausfallhaftung. Die Uneinbringlichkeit begründet sich darauf, dass über die XY-GmbH am Datum2 der Konkurs eröffnet wurde (XXX) und, ausgenommen der Verteilungsquote von 3,59 %, die übrigen Abgabenschuldigkeiten nicht beglichen werden konnten.

Laut Firmenbuch waren Sie im Zeitraum vom Datum1 bis Datum2 unbestritten handelsrechtlicher Geschäftsführer der XY-GmbH, 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., selbst zu berechnen hat. Der Unternehmer hat eine sich ergebene Vorauszahlung spätestens am Fälligkeitstag zu entrichten.

Für die Monate 04/2011, 05/2011, 06/2011, 08/2011, 09/2011, 10/2011 und 11/2011 wurde die Umsatzsteuer festgesetzt, 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 die Abgabenbehörde eine schuldhafte Verletzung im Sinne des § 9 Abs. 1 BAO annehmen darf (vgl. VwGH 18.10.1995, 91/13/0037). Hat der Vertreter schuldhaft seine Pflicht verletzt, für die Abgabentrichtung aus den Mitteln des Vertretenen zu sorgen, so darf die Abgabenbehörde davon ausgehen, dass die Pflichtverletzung für die Uneinbringlichkeit ursächlich war.

Der Vertreter haftet für nicht entrichtete Abgaben des Vertretenen auch dann, wenn die ihm zur Verfügung stehenden Mittel zur Entrichtung aller Verbindlichkeiten des Vertretenen nicht ausreichen, es sei denn, er weist nach, dass er die Abgabenschulden im Verhältnis

nicht schlechter behandelt hat als bei anteiliger Verwendung der vorhandenen Mittel für die Begleichung aller Verbindlichkeiten (vgl. VwGH 29.04.2010, 2008/15/0085). Auf dem Vertreter lastet auch die Verpflichtung zur Errechnung einer entsprechenden Quote und des Betrages, der bei anteilmäßiger Befriedigung der Forderungen der Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre (vgl. VwGH 8.11.2011, 2011/16/006; VwGH 21.03.2012, 2012/16/0048).

In der Stellungnahme vom 21.01.2013 bringt der Abgabepflichtige bezüglich der Gläubigergleichbehandlung lediglich vor, "dass im gegenständlichen Konkursverfahren insgesamt Forderungen in Höhe von € 295.151,69 angemeldet wurden, wobei nach Durchführung des Konkurses ein Betrag in Höhe von € 13.841,41 zur Verteilung zur Verfügung stand. Abzüglich der Masseforderungen konnten somit € 10.421,30 mit einer Quote von 3,53% an die Konkursgläubiger verteilt werden. Als Nachweis wurde ein Verteilungsnachweis des Insolvenzverwalters dem Finanzamt vorgelegt. Vergleicht man die Auflistung der offenen Forderungen des Finanzamtes, welche dem Haftungsvorhalt beilieg, mit den Daten des Steuerkontos der Gemeinschuldnerin, erkennt man, dass die Gemeinschuldnerin und somit auch der Einschreiter immer wieder bemüht waren, fällige Zahlungen an das Finanzamt zu leisten."

Den oben wiedergegebenen Feststellungen des Finanzamtes tritt der Abgabepflichtige nicht konkret entgegen. Der dem Finanzamt vorgelegte Verteilungsnachweis des Insolvenzverfahrens gibt über die Gläubigergleichbehandlung vor der Eröffnung des Insolvenzverfahrens keine Auskunft. Zum Gebot der Gläubigergleichbehandlung iSd. § 9 iVm. § 80 BAO wird festgehalten, dass das Bemühen des Abgabepflichtigen, fällige Zahlungen an Finanzamt zu leisten, nicht ausreicht. 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.

Der Abgabepflichtige übersieht, dass ihm vor dem Hintergrund der dargestellten Rechtslage die Behauptungslast und auch die Beweislast für die Gläubigergleichbehandlung zu den einzelnen Fälligkeitsterminen der einzelnen Abgaben obliegen wäre. Aus dem Umstand, dass der Nachweis einer Gläubigergleichbehandlung nicht angetreten wurde, obwohl dem Vertreter im Rahmen der Vorhaltsbeantwortung dazu Gelegenheit geboten wurde (vgl. VwGH 25.01.2006, 2011/ 14/0126), werden ihm die aushaftenden Abgaben zur Gänze vorgeschrieben (Ritz, BAO3, § 9, Tz 27; VwGH 3.11.2005, 2004/15/0015).

Hinsichtlich der Heranziehung zur Haftung für aushaftende Lohnsteuer für den Zeitraum 04/2011, 05/2011, 10/2011, 11/2011 und 12/2011 ist festzuhalten, dass gemäß § 78 Abs. 1 EStG 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 in diesem Zusammenhang darauf verwiesen, dass der Arbeitgeber gemäß § 78 Abs. 3



EStG für den Fall, dass die ihm zur Verfügung stehenden Mitteln zur Zahlung des vollen vereinbarten Arbeitslohnes nicht ausreichen, die Lohnsteuer von dem tatsächlich zur Auszahlung gelangenden niedrigeren Betrag zu berechnen, einzubehalten und abzuführen hat. In der Nichtbeachtung dieser Verpflichtung ist jedenfalls ein schuldhaftes Verhalten zu erblicken. Hinsichtlich der Heranziehung zur Haftung für ausstehende Dienstgeberbeiträge und Dienstgeberzuschläge wäre es Ihre Pflicht gewesen, für eine zeitgerechte Abfuhr Sorge zu tragen. Die Nichtbeachtung dieser Verpflichtung ist wiederum als schuldhaftes Verhalten einzustufen.

Auch die Körperschaftsteuer 07-09/2011 in der Höhe von € 437,00 war am 16.08.2011 fällig und blieb unbezahlt.

Hinsichtlich verhängter Säumniszuschläge und sonstiger Kostenersätze ist auszuführen, dass die Haftung gemäß § 9 Abs. 1 BAO grundsätzlich alle Abgaben umfasst, die der Hauptschuldner zu entrichten gehabt hätte. Es besteht dabei keine Einschränkung auf bestimmte Abgaben. Die Haftung besteht auch für Nebenansprüche (Säumniszuschläge, Zinsen,...) und Kosten von Einbringungsmaßnahmen. Aus Ermessensgründen wurden die Säumniszuschläge und Kostenersätze in Höhe von € 1.082,71 von der Haftung ausgenommen.

Bei dem unter der Abgabenart „19“ aufgelisteten Betrag in Höhe von € 9.000,- handelt es sich um die Umsatzsteuer 02/2011, Umsatzsteuer 03/2011, Lohnsteuer 03/2011, Dienstgeberbeitrag 03/2011 sowie Dienstgeberzuschlag 03/2011. Dies wurde im Haftungsbescheid entsprechend berichtet.

Da Sie Ihren abgabenrechtlichen Verpflichtungen im angeführten Umfang nicht nachgekommen sind und die Abgaben bei der XY-GmbH uneinbringlich sind, war wie im Spruch zu entscheiden.

Die Geltendmachung der Haftung liegt im Ermessen der Abgabenbehörde, das sich innerhalb der vom Gesetz aufgezeigten Grenzen (§ 20) zu halten hat. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Dem Gesetzesbegriff „Billigkeit“ ist dabei die Bedeutung „berechtigten Interessen der Partei“, dem Gesetzesbegriff „Zweckmäßigkeit“ die Bedeutung „öffentliches Anliegen an der Einbringung der Abgaben mit allen gesetzlich vorgesehenen Mitteln und Möglichkeiten“ beizumessen.

Da der Abgabenausfall auf ein Verschulden des Haftungspflichtigen zurückzuführen ist, ist den Zweckmäßigkeitsgründen gegenüber den (berechtigten) Parteiinteressen der Vorrang einzuräumen.

Dagegen brachte der Bf. mit Eingabe vom 24.10.2013 nachstehende Berufung ein, welche nunmehr vom Bundesfinanzgericht als Beschwerde zu behandeln ist.

"Der angefochtene Bescheid wird seinem gesamten Inhalte sowie seinem gesamten Umfang nach angefochten. Als Berufungsgründe werden unrichtige Tatsachenfeststellung sowie unrichtige rechtliche Beurteilung geltend gemacht.

Richtig ist, dass der Berufungswerber handelsrechtlicher Geschäftsführer der XY-GmbH war, über deren Vermögen zu XXX des LG S am Datum2 das Konkursverfahren eröffnet wurde.

In diesem Verfahren wurde eine Verteilungsquote von 3,53%, nämlich das Realisat in Höhe von € 10.421,30 verteilt.

Das Finanzamt erhielt bei dieser Quotenverteilung € 2.661,83.

Im Wesentlichen stützt sich die Finanzbehörde I. Instanz in ihrem Haftungsbescheid auf eine Verletzung des Gleichbehandlungsgrundsatzes durch den Berufungswerber und somit auf ein schuldhaftes Verhalten im Sinne des § 9 BAO.

Dies wird damit begründet, dass der Berufungswerber seinen abgabenrechtlichen Verpflichtungen nicht nachgekommen sei und die Abgaben bei der ehemaligen Gemeinschuldnerin uneinbringlich gewesen seien. Die Abgabenschuldigkeiten beziehen sich auf die Umsatzsteuer, Lohnsteuer, Körperschaftsteuer, Dienstgeberbeitrag sowie auf den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag.

Diese Ausführungen sind weder erwiesen, noch nachvollziehbar.

Im Einzelnen wird sohin ausgeführt wie folgt:

Zur unrichtigen Tatsachenfeststellung:

Zur Höhe der Abgabenschuldigkeit ist auszuführen, dass die Finanzbehörde I.

Instanz eine Summe an Abgabenschuldigkeiten in Höhe von € 54.316,40 berechnet hat, ursprünglich handelte es sich um € 57.368,62. Von diesem Betrag wurde die Verteilungsquote in Höhe von 3,53% laut der Finanzbehörde bereits in Abzug gebracht, und ist hier näher auszuführen, dass die Finanzbehörde insgesamt einen Betrag in Höhe von € 2.661,83 bezogen auf ihre Anmeldungen ON 9, ON 12 und ON 13, ausbezahlt bekommen hat und würde dies somit einen Haftungsbetrag in Höhe von € 54.706,79 ergeben.

Weiters seien auch die Säumniszuschläge und Kostenersätze in Höhe von € 1.082,71 aus Ermessensgründen von der Haftung ausgenommen worden und müsste dies nach Abzug dieses Betrages somit einen offenen Betrag in Höhe von € 53.624,08 ergeben.

Vergleicht man nun die dem Haftungsvorhalt beiliegende Aufstellung der Abgaben vom 21.12.2012 mit der Aufstellung der Abgaben im Haftungsbescheid, so fällt auf, dass keiner dieser Beträge ident ist.

Weiters ist nicht ersichtlich, von welchen Beträgen nun die Verteilungsquote sowie die Beträge für Säumniszuschläge und Kostenersätze abgezogen wurden.

Gemäß § 214 Abs. 1 BAO sind Zahlungen und sonstige Gutschriften der Schuldnerin auf die dem Fälligkeitstag nach ältesten verbuchten Abgabenschuldigkeiten zu verrechnen.

Aus diesem Grund hätte das Finanzamt zunächst die Schulden von Februar bzw. März 2011 mit den Zahlungen der Gemeinschuldnerin verrechnen müssen.

In der Stellungnahme des Berufungswerbers vom 18.01.2013 gab dieser an, die Forderung in Höhe von € 9.000,00 nicht nachvollziehen zu können und wurde hierzu durch die Finanzbehörde I. Instanz ausgeführt, dass es sich bei diesem Betrag um die Umsatzsteuer 02/2011, Umsatzsteuer 03/2011, Lohnsteuer 03/2011, Dienstgeberbeitrag 03/2011 sowie Dienstgeberzuschlag 03/2011 handle.

Wenn man diese Beiträge nun addiert, ergibt dies jedoch einen Betrag in Höhe von € 8.766,91 und weist der Berufungswerber in diesem Zusammenhang darauf hin, dass das Finanzamt Tulln im gegenständlichen Insolvenzverfahren gegenüber dem Insolvenzverwalter einen Betrag von € 9.000,00, welchen dieser als unwirksame Zahlung angefochten hat, anerkannt hat und dieser Betrag durch das Finanzamt auf das Anderkonto zurückbezahlt wurde.

Es erscheint nun so, dass die Behörde I. Instanz mit dem nicht nachvollziehbaren Betrag von € 9.000,00 den Betrag, welchen diese aufgrund der Anfechtung wieder herausgeben musste, auf diesem Wege nun zurückfordert. Aufgrund der Tatsache jedoch, dass es sich hierbei um eine unwirksame Zahlung gegenüber der Gemeinschuldnerin gehandelt hat, kann in weiterer Folge sicher nicht der Berufungswerber dafür haftbar gemacht werden. Demzufolge gründet sich dieser Haftungsbescheid bereits auf unrichtigen Beträgen, welche für den Berufungswerber keineswegs scheinbar aber auch nicht für die Behörde, nachvollziehbar sind.

Zur unrichtigen rechtlichen Beurteilung:

Nochmals ausgeführt wird, dass die Haftungsbestimmung des § 9 Abs 1 BAO lediglich dann greift, sofern Beitragsschulden bei der Gesellschaft selbst uneinbringlich sind, darüber hinaus jedoch eine schuldhafte und rechtswidrige Verletzung der abgabenrechtlichen Pflichten durch den Geschäftsführer vorliegt, sowie die Uneinbringlichkeit der Abgaben auf eine schuldhafte Pflichtenverletzung des Geschäftsführers zurückzuführen ist, sohin ein entsprechender Kausalzusammenhang festgestellt werden kann.

Laut ständiger Judikatur und Lehrmeinung liegt eine Haftung des Geschäftsführers bei Fehlen ausreichender Mittel zur Abgabentrichtung dann nicht vor, wenn der Geschäftsführer unter Beachtung des Gleichbehandlungsgrundsatzes die ihm zur Verfügung stehenden Mittel anteilig zur Begleichung aller fälligen Verbindlichkeiten einschließlich bei Abgabenschulden verwendet.

Eine Haftung des Geschäftsführers besteht sohin ausschließlich im Falle der Verletzung des Gleichbehandlungsgrundsatzes, wozu die Erstbehörde jedoch nichts Stichhaltiges auszuführen vermag.

Im Bezug auf die Lohnsteuer ist nochmals festzuhalten, dass diese eine Sonderstellung im Bezug auf den Gleichbehandlungsgrundsatz einnimmt, zumal die Lohnsteuer von den ausbezahlten Löhnen und Gehältern einzubehalten und stets abzuführen ist, sodass zunächst zu prüfen ist, ob der Geschäftsführer in der Gesellschaft überhaupt in der Lage gewesen wäre, die Abgabenverbindlichkeiten zu bedienen und umgekehrt andere Gläubiger in ihren Rechten und Forderungen zu verkürzen (siehe dazu Haffles/Strobl, Haftung des GmbH-Geschäftsführer, FG 1990, 188).

Fakt ist, dass zum Zeitpunkt der Insolvenzeröffnung keine Dienstnehmer mehr bei der Gemeinschuldnerin beschäftigt waren. Diese wurden schon Mitte März 2012 von der Muttergesellschaft übernommen und mit 25.03.2012 bei der Niederösterreichischen Gebietskrankenkasse abgemeldet.

Die Behörde geht in ihrem Haftungsbescheid davon aus, dass die Löhne bis zur Konkursöffnung voll ausbezahlt worden wären, sodass jedenfalls eine Haftung nach § 9 BAO hinsichtlich der auf alle offenen Gehälter entfallenden Lohnsteuer bestehe.

Jedoch allein aus dem Verteilungsentwurf ist bereits erkennbar, dass auch das Personal Forderungen angemeldet hat, sodass nicht einmal die Dienstnehmer bevorzugt behandelt worden sind, weshalb sich im konkreten Fall auch keine persönliche Haftung des Berufungswerbers ergeben kann.

Bezüglich der Umsatzsteuer ist auszuführen, dass diese zwar gemeldet, festgesetzt bzw. rechtskräftig veranlagt wurde, jedoch nicht mehr entrichtet werden konnte, zumal diese Abgaben für die GmbH nicht mehr einbringlich waren.

Die Finanzbehörde führt in ihrem Haftungsbescheid aus, dass der Berufungswerber nicht nachweisen konnte, dass er die Abgabenschulden gegenüber den anderen Verbindlichkeiten nicht benachteiligt hat, wobei die Finanzbehörde in diesem Sinn lediglich Behauptungen aufstellt, jedoch in keinsten Weise ihre Vorhaltungen begründen kann. Von einer Pflichtverletzung des Berufungswerbers wäre dann auszugehen, wenn dieser die Zahlungsverpflichtung gegenüber z.B. der Gebietskrankenkasse zur Gänze erfüllt (z.B. weil die Gebietskrankenkasse schneller einen Konkursantrag gestellt hat als das Finanzamt), die offenen Abgabenschulden jedoch nicht begleicht.

Durch die Insolvenzverwalterin wurden im gegenständlichen Insolvenzverfahren Zahlungen wegen inkongruenter Deckung angefochten, somit Zahlungen, welche die Gemeinschuldnerin kurz vor Konkursöffnung (60 Tage) an Gläubiger getätigt hat und wird der Finanzbehörde I. Instanz bekannt sein, dass es sich hierbei ausschließlich um eine einzige Anfechtung, nämlich gegen eben diese, gehandelt hat. Aus diesem Grund wäre es offensichtlich das Recht der damals beteiligten Gläubiger von einer Ungleichbehandlung gegenüber dem Finanzamt zu sprechen, jedoch nicht umgekehrt! In welcher Form der Berufungswerber nun gegen den Gleichbehandlungsgrundsatz verstoßen haben soll, wird von der Behörde I. Instanz nicht ausgeführt und verweist der Berufungswerber nochmals auf seine obigen Ausführungen bezüglich des Insolvenzverfahrens, welches eine Quote von 3,53% laut Verteilungsentwurf ergeben hat. Alles in allem hätte die Behörde I. Instanz demzufolge bei richtiger rechtlicher Beurteilung von der Erlassung eines Haftungsbescheides Abstand nehmen müssen.

Unter einem wird die Entscheidung über die gegenständliche Berufung durch den Berufungssenat gemäß § 282 Abs 1 Z 2 BAO und die Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung gemäß § 284 Abs 1 Z 1 BAO beantragt.

Zustellmangel:

Nur der guten Ordnung halber darauf hingewiesen wird, dass die einschreitende Rechtsvertreterin schon erstinstanzlich ausgewiesen war, die Erstbehörde aber dennoch — möglicherweise in der Hoffnung, der Berufswerber möge die maßgeblichen Fristen übersehen — den angefochtenen Bescheid direkt an die Partei unter Umgehung des Vollmachtsverhältnisses zugestellt hat.

Aus all diesen Gründen stellt der Berufungswerber an die Berufsbehörde nachstehende Anträge:

1. Der Unabhängige Finanzsenat als Abgabenbehörde II. Instanz möge der vorliegenden Berufung vollinhaltlich Folge geben und den angefochtenen Haftungsbescheid vom 24.09.2013 zur Steuernummer: XX/XXXX ersatzlos beheben;
2. Allenfalls möge der angefochtene Bescheid jedoch aufgehoben und zur neuerlichen Entscheidung an die Erstbehörde zurückverwiesen werden."

Mit Berufungsvorentscheidung vom 26.11.2013 gab das Finanzamt der Berufung teilweise statt und schränkte die Haftung auf nachstehende Abgabenschuldigkeiten in Höhe von € 45.577,44 ein:

Abgabenart	Zeitraum	Betrag	Quote	Haftung
Umsatzsteuer	04/2011	3.512,29	124,01	3.388,28
Umsatzsteuer	05/2011	4.186,53	147,82	4.038,71
Umsatzsteuer	06/2011	6.696,45	236,44	6.460,01
Umsatzsteuer	08/2011	5.080,57	179,38	4.901,19
Umsatzsteuer	09/2011	5.121,02	180,81	4.940,21
Umsatzsteuer	10/2011	5.127,92	181,06	4.946,86
Umsatzsteuer	11/2011	5.714,42	201,76	5.512,66
Lohnsteuer	04/2011	1.095,62	38,68	1.056,94
Lohnsteuer	05/2011	1.218,70	43,03	1.175,67
Lohnsteuer	10/2011	1.019,61	36,00	983,61
Lohnsteuer	11/2011	2.406,04	84,95	2.321,09
Lohnsteuer	12/2011	868,83	30,68	838,15
Körperschaftsteuer	07-09/2011	437,00	15,43	421,57
Dienstgeberbeitrag	04/2011	644,05	22,74	621,31
Dienstgeberbeitrag	05/2011	733,76	25,91	707,85
Dienstgeberbeitrag	07/2011	960,16	33,90	926,26
Dienstgeberbeitrag	10/2011	522,40	18,44	503,96
Dienstgeberbeitrag	11/2011	1.018,87	35,97	982,90
Dienstgeberbeitrag	12/2011	569,28	20,10	549,18
Zuschlag zum DB	04/2011	57,25	2,02	55,23
Zuschlag zum DB	05/2011	65,22	2,30	62,92

Zuschlag zum DB	07/2011	2,00	0,07	1,93
Zuschlag zum DB	10/2011	46,44	1,64	44,80
Zuschlag zum DB	11/2011	90,57	3,20	87,37
Zuschlag zum DB	12/2011	50,60	1,79	48,81
Summe:				45.577,44

Zur Begründung wurde ausgeführt:

Der Unabhängige Finanzsenat hat bereits wiederholt ausgesprochen, dass im Haftungsverfahren die ausgeschüttete Konkurs- bzw. nunmehr Insolvenzquote nicht wie bisher nach § 214 Abs. 1 BAO auf die ältesten Abgabenschuldigkeiten, sondern anteilig auf die vom Haftungsverfahren betroffenen Abgabenschuldigkeiten anzurechnen ist (z.B. UFS 12.9.2011, RV/0037-W/11; UFS 22.10.2012, RV/1417-L/10). Aus diesem Grund kann der Argumentation in der Berufung hinsichtlich Verrechnung gem. § 214 Abs. 1 BAO nicht gefolgt werden.

Im gegenständlichen Fall ist aber zu berücksichtigen, dass durch die Anfechtung der Masseverwalterin und die damit verbundene Rückzahlung an die Konkursmasse bereits getilgt gewesene Abgabenschuldigkeiten wieder auflebten. In einem solchen Fall kann die Nichtentrichtung der ursprünglich getilgten Abgaben dem Geschäftsführer nicht als schuldhafte Pflichtverletzung zum Vorwurf gemacht werden. (UFS 25.9.2003, RV/0978-W/03). Aus der Haftungssumme war daher der Betrag von 9.000,00 Euro auszuscheiden. In diesem Umfang war der Berufung somit stattzugeben.

Hinsichtlich Umsatzsteuer wird auf die Judikatur des VwGH verwiesen:

„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 (VwGH 16.9.2003, 2003/14/0040). Die pauschale Behauptung einer Gleichbehandlung aller Gläubiger reicht nicht aus (VwGH 22.9.1999, 96/15/0049). Der Geschäftsführer haftet für nicht entrichtete Abgaben auch dann, wenn die zur Verfügung stehenden Mittel zur Entrichtung aller Schulden nicht ausreichen, es sei denn, er weist nach, dass diese Mittel anteilig für die Begleichung aller Schulden verwendet wurden. Widrigenfalls haftet der Geschäftsführer für die aushaftenden Abgabenschuldigkeiten zur Gänze (z.B. VwGH 27. 9.2000, 95/14/0056).

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 ausreichen, 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 der Nachweis 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. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 15.12.2004, 2004/13/0146) verletzt der Geschäftsführer die dem Abgabengläubiger gegenüber bestehende Pflicht zur zumindest anteiligen Befriedigung der Abgabensforderungen auch, wenn er das Gebot quotenmäßiger Befriedigung der offenen Forderungen insoweit nicht beachtet; als er keinem der Gesellschaftsgläubiger auch nur anteilig Zahlung leistet.

Der Grundsatz der Gläubigergleichbehandlung bezieht sich nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 18.10.2007; 2006/15/0073) auch auf Zahlungen, die zur Aufrechterhaltung des Geschäftsbetriebes erforderlich sind; eine Privilegierung von Gläubigern kann daher auch in der Barzahlung von Wirtschaftsgütern ("Zug um Zug Geschäfte") bestehen.

Der vom Vertreter zu erbringende Nachweis der Gleichbehandlung aller Gläubiger hat demnach auch die von der Gesellschaft getätigten "Zug um Zug Geschäfte" zu umfassen.

Der dem Finanzamt vorgelegte Verteilungsnachweis des Insolvenzverfahrens gibt über die Gläubigergleichbehandlung vor der Eröffnung des Insolvenzverfahrens keine Auskunft. Im Übrigen wurden lediglich Ausführungen allgemeiner Natur zur Vorgabe der Gleichbehandlung von Gläubigern und der Privilegierung des Fiskus getätigt.

Ein Nachweis der Gleichbehandlung der Gläubiger wurde somit nicht erbracht, daher ist die Haftungsinanspruchnahme zur Recht erfolgt. Zusätzlich wird auf die Begründung im Haftungsbescheid verwiesen.

Lohnsteuer:

Bezüglich der mit Haftungsbescheid geltend gemachten Lohnsteuer ergibt sich die schuldhafte Verletzung der Vertreterpflichten durch deren Nichtabfuhr durch den Bw. nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (Erkenntnis vom 13. März 1991, 90/13/0143) aus der Bestimmung des § 78 Abs. 3 EStG, wonach jede Zahlung voller vereinbarter Arbeitslöhne, wenn die zur Verfügung stehenden Mittel nicht auch für die darauf entfallende und einzubehaltende Lohnsteuer ausreichen, eine schuldhafte Verletzung der abgabenrechtlichen Pflichten des Vertreters darstellt.

Dass für die Entrichtung der haftungsgegenständlichen Abgaben keine Mittel zur Verfügung gestanden wären, wurde vom Bw. nicht behauptet. Vom Bw. wurde lediglich vorgebracht, dass sich aus dem Umstand, wonach auch das Personal Forderungen angemeldet hat, ergibt, dass nicht einmal die Dienstnehmer bevorzugt behandelt worden

sind. Gleichzeitig wird vom Bw. vorgebracht, dass zum Zeitpunkt der Insolvenzeröffnung keine Dienstnehmer mehr bei der Gemeinschuldnerin tätig waren.

Richtig ist, dass im Zeitpunkt der Insolvenzeröffnung (Datum2) keine Dienstnehmer mehr bei der XY-GmbH beschäftigt waren. Dies ergibt sich aus der Abfrage der IESG-Daten. Wie aber aus der Gliederung der Haftungsbeträge auf Seite 1 ersichtlich ist, wurde der Bw. für die Haftung der Lohnsteuer ohnehin nur bis 12/2011 in Anspruch genommen. Somit kann den Ausführungen des Bw. nicht gefolgt werden.

Hinsichtlich des Ermessens wird auf die Begründung im Haftungsbescheid verwiesen. Da der Abgabenausfall auf ein Verschulden des Haftungspflichtigen zurückzuführen ist, ist den Zweckmäßigkeitserwägungen gegenüber den (berechtigten) Parteiinteressen der Vorrang einzuräumen.

Zustellmangel:

Gemäß § 103 Abs. 1 zweiter Satz BAO können im Einhebungsverfahren ergehende Erledigungen aus Gründen der Zweckmäßigkeit, insbesondere zur Vereinfachung und Beschleunigung des Verfahrens, trotz Vorliegens einer Zustellungsbevollmächtigung wirksam dem Vollmachtgeber unmittelbar zugestellt werden.

Die in Abgabenvorschriften geregelten persönlichen Haftungen werden gemäß § 224 Abs. 1 BAO durch Erlassung von Haftungsbescheiden geltend gemacht. Die im 6. Abschnitt der Bundesabgabenordnung betreffend die Einhebung der Abgaben geregelte Erlassung eines Haftungsbescheides ist eine Einhebungsmaßnahme (Ritz, BAO3, § 224 Tz 4). Die Bestimmung des § 103 Abs. 1 zweiter Satz BAO gilt daher auch für Haftungsbescheide (Ritz, BAO3, § 103 Tz 3).

Aus dem Umstand, dass auch der bisherige Schriftverkehr mit dem Abgabepflichtigen über seine Zustelladresse erfolgte und auch in der Beantwortung des Haftungsvorhalts vom 18.01.2013 keine ausdrückliche Zustellung an den Zustellbevollmächtigten gewünscht wurde, war die Zustellung unmittelbar an den Vollmachtgeber für die Abgabenbehörde 1. Instanz zweckmäßig.

Die Anschuldigungen hinsichtlich Zustellmangel ([...] „möglicherweise in der Hoffnung, der Berufungswerber möge die maßgeblichen Frist übersehen“ [...]) sind daher entscheidend zurückzuweisen."

Dagegen brachte der Bf. mit Eingabe vom 22.1.2014 ohne weitere Begründung einen Vorlageantrag ein.

In der am 24.11.2016 abgehaltenen mündlichen Senatsverhandlung brachte der steuerliche Vertreter ergänzend vor, der Bf. habe nicht absichtlich andere Gläubiger bevorzugt, dies werde man durch Belege unter Beweis stellen.

Vorgelegt wurde das Anmeldeverzeichnis aus dem Insolvenzverfahren, weiters ein Schreiben der NÖ NGKK vom 29.2.2012 über einen Beitragsrückstand in der Höhe von € 30.556,27 für den Zeitraum März 2011, Juli 2011, Okt. 2011, Nov. 2011, Dez. 2011 und Jänner 2012, sowie ein Schreiben vom 15.3.2012 der I-GmbH betreffend zweite Mahnung



zu offenen Zinsforderungen für September bis November 2011 und Jänner 2012 i.d.H von € 8.824,02

Verwiesen wird auf das Abgabenkonto der Primärschuldnerin, daraus ergebe sich, dass auch laufend Einzahlungen geleistet worden seien.

Der steuerliche Vertreter führte weiters aus, dass im Vorfeld zur gegenständlichen Verhandlung ein Gespräch mit dem Steuerberater geführt worden sei, das ergeben habe, dass dieser noch über aushebbare Unterlagen verfüge. Die Aufbereitung der Unterlagen würde allerdings weitere Zeit in Anspruch nehmen. Der Bf. habe keine Buchhaltungsunterlagen der Primärschuldnerin.

Der Amtsbeauftragte erwiderte zur Beilagenvorlage, dass sich aus einzelnen Rechnungen keine Gleichbehandlung aller Gläubiger bei Fälligkeit der einzelnen Abgabenschuldigkeiten ergebe. Das Anmeldeverzeichnis gebe ebenfalls nicht darüber Auskunft in welchem Ausmaß die jeweiligen Gläubiger bedient worden seien.

Der Bf. führt aus, dass sich die Geschäftstätigkeit in den Jahren 2007 und 2008 zunächst sehr gut entwickelt habe, in der Folge aber das Auftragsvolumen von einer ursprünglichen Einnahmemöglichkeit von € 9.000,-- im Monat auf € 2.000,-- abgesunken sei. Es sei laufend mit den Gläubigern Kontakt gehalten und es seien auch Ratenvereinbarungen mit dem Finanzamt geschlossen worden. Es sei nicht beabsichtigt gewesen, Gläubiger zu bevorzugen. Es seien die Dienstnehmer, die Miete, Krankenkasse und Finanzamt zu bedienen gewesen, da die Einnahmen jedoch immer geringer geworden seien, habe letztlich, da die Zahlungen nicht mehr geleistet hätten werden können, Konkurs angemeldet werden müssen.

Der steuerliche Vertreter fügte hinzu, es könne dem Bf. nicht angelastet werden, dass er die Mitarbeiter weiter bezahlt habe um seinen Betrieb aufrecht zu erhalten und seine Verträge zu erfüllen.

Über Befragung durch den Berichterstatter führte der steuerliche Vertreter aus, dass es ungewiss sei, ob und in welchem Umfang es Unterlagen zur Buchhaltung gebe. Der Steuerberater habe nur gemeint, dass er über Unterlagen verfügen könnte.

Der Steuerberater habe die laufende Buchhaltung gemacht, Umsatzsteuervorauszahlungen berechnet und auch die Lohnverrechnung durchgeführt.

Im Konkursverfahren seien Forderungen der Gebietskrankenkasse, Kredite und Forderungen von 2 Rechtsanwälten angemeldet worden.

### **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.*

*Nach § 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 § 7 Abs. 2 BAO erstrecken sich persönliche Haftungen auch auf Nebenansprüche.*

Voraussetzung für die Haftung sind eine Abgabeforderung gegen den Vertretenen, die Stellung als Vertreter, die Uneinbringlichkeit der Abgabeforderung, eine Pflichtverletzung des Vertreters, dessen Verschulden an der Pflichtverletzung und die Ursächlichkeit der Pflichtverletzung für die Uneinbringlichkeit.

### **I. Vorliegen einer Abgabeforderung gegen den Vertretenen und Uneinbringlichkeit:**

Mit Beschluss des Landesgerichtes **S** vom **29.3.2012** wurde über das Vermögen der **XY-GmbH** der Konkurs eröffnet, der mit Beschluss vom **2.1.2013** nach erfolgter Schlussverteilung aufgehoben wurde. Die Konkursquote betrug 3,59%. Insoweit die aushaftenden Abgabenschuldigkeiten die Konkursquote übersteigen, sind diese bei der Primärschuldnerin uneinbringlich.

Von den haftungsgegenständlichen Abgabenschuldigkeiten haften am Abgabenkonto nunmehr aus:

Abgabenart	Zeitraum	Höhe in €
Umsatzsteuer	04/2011	3.744,03
Umsatzsteuer	05/2011	4.186,53
Umsatzsteuer	06/2011	6.696,45
Umsatzsteuer	08/2011	5.080,57
Umsatzsteuer	09/2011	5.121,02
Umsatzsteuer	10/2011	5.127,92
Umsatzsteuer	11/2011	5.714,42
Lohnsteuer	05/2011	1.138,29
Lohnsteuer	10/2011	1.019,61
Lohnsteuer	11/2011	2.406,04
Lohnsteuer	12/2011	868,83
Körperschaftsteuer	07-09/2011	437,00
Dienstgeberbeitrag	04/2011	644,05

Dienstgeberbeitrag	05/2011	733,76
Dienstgeberbeitrag	07/2011	960,16
Dienstgeberbeitrag	10/2011	522,40
Dienstgeberbeitrag	11/2011	1.018,87
Dienstgeberbeitrag	12/2011	569,28
Zuschlag zum DB	04/2011	57,25
Zuschlag zum DB	05/2011	65,22
Zuschlag zum DB	07/2011	2,00
Zuschlag zum DB	10/2011	46,44
Zuschlag zum DB	11/2011	90,57
Zuschlag zum DB	12/2011	50,60
"19"		9.000,00

Das Finanzamt hat bei der Berechnung des Haftungsbetrages die Konkursquote in Höhe von 3,59% berücksichtigt. In der BVE ging das Finanzamt irrtümlich von einer Quote in Höhe von 3,53% aus, weshalb sich die einzelnen Haftungsbeträge insoweit geringfügig erhöhten.

Das Bundesfinanzgericht legt der Berechnung die Quote von 3,59 % zu Grunde, andernfalls eine unzulässige Ausdehnung der Haftung vorliegen würde.

Weiters ist der in der BVE vom Finanzamt vertretenen Ansicht zu folgen, dass der Betrag in Höhe von € 9.000,00 aus der Haftung auszuscheiden ist, da dieser im Zusammenhang mit einem Wiederaufleben des Rückstandes aufgrund einer wegen Anfechtung erfolgten Rückzahlung an die Konkursmasse steht.

Die Umsatzsteuer 4/2011 haftet, wie aus der Tabelle ersichtlich, mit € 3.744,11 aus, die Haftung wurde mit € 3.386,20 geltend gemacht. Da eine Ausdehnung der Haftungsinanspruchnahme unzulässig ist, war der Entscheidung der geringere Betrag zu Grunde zu legen. Eine weitere Reduktion konnte nicht erfolgen, da der Haftungsbetrag weit niedriger als der tatsächlich aushaftende Betrag abzüglich der Quote ist.

Die Lohnsteuer 04/2011 war aus der Haftung auszuscheiden, da diese gemäß der vorliegenden Kontoabfrage nicht mehr am Abgabenkonto aushaftet.

Demgemäß sind nunmehr nachstehende Abgabenschuldigkeiten haftungsgegenständlich:

Abgabenart	Zeitraum	Betrag	Quote	Haftung
Umsatzsteuer	04/2011			3.386,20
Umsatzsteuer	05/2011	4.186,53	150,30	4.036,23

Umsatzsteuer	06/2011	6.696,45	240,40	6.456,45
Umsatzsteuer	08/2011	5.080,57	182,39	4.898,18
Umsatzsteuer	09/2011	5.121,02	183,84	4.937,18
Umsatzsteuer	10/2011	5.127,92	184,09	4.943,83
Umsatzsteuer	11/2011	5.714,42	205,15	5.509,27
Lohnsteuer	05/2011	1.138,29	40,86	1.097,43
Lohnsteuer	10/2011	1.019,61	36,60	983,01
Lohnsteuer	11/2011	2.406,04	86,38	2.319,66
Lohnsteuer	12/2011	868,83	31,19	837,64
Dienstgeberbeitrag	04/2011	644,05	23,12	620,93
Dienstgeberbeitrag	05/2011	733,76	26,34	707,42
Dienstgeberbeitrag	07/2011	960,16	34,47	925,69
Dienstgeberbeitrag	10/2011	522,40	18,75	503,65
Dienstgeberbeitrag	11/2011	1.018,87	36,58	982,29
Dienstgeberbeitrag	12/2011	569,28	20,44	548,84
Zuschlag zum DB	04/2011	57,25	2,06	55,19
Zuschlag zum DB	05/2011	65,22	2,34	62,88
Zuschlag zum DB	07/2011	2,00	0,07	1,93
Zuschlag zum DB	10/2011	46,44	1,67	44,77
Zuschlag zum DB	11/2011	90,57	3,25	87,32
Zuschlag zum DB	12/2011	50,60	1,82	48,78
Summe:				43.994,77

Meinungsverschiedenheiten zwischen dem Haftenden und der Abgabenbehörde über die Gebarung auf dem Abgabenkonto sind nicht im Haftungsverfahren, sondern in einem über Antrag auszulösenden Verfahren zur Erlassung eines Abrechnungsbescheides gemäß § 216 BAO auszutragen sind (vgl. VwGH 28.9.2004, 2001/14/0176; VwGH 24.2.2010, 2007/13/0093; VwGH 24.2.2010, 2006/13/0071).

Die Einwendungen betreffend die Gebarung auf dem Abgabenkonto sind daher im Haftungsverfahren unbeachtlich, es wird jedoch darauf hingewiesen, dass die Verrechnung der erlegten Quotenausschüttung der GmbH verhältnismäßig erfolgt, da die abgabenrechtlichen Vorschriften gegenüber den insolvenzrechtlichen in den Hintergrund zu treten haben (Vorrang der Insolvenzordnung, vgl. VwGH 17.9.1990, 90/14/0038);

daher Vorrang der Aufrechnungsvorschriften insbesondere der §§ 19 und 20 IO, VwGH 29.1.2004, 2000/15/0046; 20.5.2010, 2005/15/0163; 15.9.2011, 2010/17/0256.

## **II.) Stellung des Bf. als Vertreter:**

Gemäß Firmenbuchauszug fungierte der Bf. ab Datum1 bis zur Konkurseröffnung am Datum2 als handelsrechtlicher Geschäftsführer der GmbH und kann daher bei Vorliegen der sonstigen Voraussetzungen zur Haftung gemäß § 9 BAO in Verbindung mit § 80 BAO herangezogen werden.

## **III.) schuldhafte Pflichtverletzung des Bf. als Vertreter:**

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

Daraus ist abzuleiten, 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.

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 ausreichen, 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 der Nachweis 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.

Der Zeitpunkt, für den zu beurteilen ist, ob der Vertretene die für die Abgabenerichtung erforderlichen Mittel hatte, bestimmt sich danach, wann die Abgaben bei Beachtung der abgabenrechtlichen Vorschriften zu entrichten gewesen wären (VwGH 31.10.2000, 95/15/0137). Bei Selbstbemessungsabgaben ist maßgebend, wann die Abgaben bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung abzuführen gewesen wären. Maßgebend ist daher der Zeitpunkt ihrer Fälligkeit, unabhängig davon, ob die Abgabe bescheidmäßig festgesetzt wird (vgl. Ritz, BAO<sup>5</sup>, Tz 10 zu § 9 und die dort angeführte Judikatur des VwGH).

Der Darlegung der Umstände, die zum Konkurs geführt haben, ist entgegenzuhalten, dass die Frage, ob den Bf. ein Verschulden am Eintritt der Zahlungsunfähigkeit traf oder nicht, gemäß der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes für die Haftung nach § 9 BAO ohne Bedeutung ist (vgl. dazu die Judikaturnachweise bei Ritz, BAO<sup>5</sup>, § 9 Tz. 10).

Ein freisprechendes Urteil im wegen des Verdachts der fahrlässigen Krida eingeleiteten gerichtlichen Strafverfahren steht einer Haftung nach § 9 Abs. 1 BAO nicht entgegen (VwGH vom 16.12.1999, 96/05/0104).

Entsprechend der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist es Sache des Vertreters, die Gründe anzuführen, die ihn ohne sein Verschulden daran gehindert haben, die ihm obliegenden Verpflichtungen zu erfüllen, widrigenfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung angenommen werden darf.

Der zur Haftung herangezogene Geschäftsführer hat das Fehlen ausreichender Mittel für die Entrichtung der Abgaben nachzuweisen. Außerdem hat er darzutun, dass er die Abgabensforderungen bei der Verfügung über die vorhandenen Mittel nicht benachteiligt hat (sogenanntes Gleichbehandlungsgebot).

Vom Gleichbehandlungsgrundsatz ausgenommen sind allerdings im Abzugsweg einzubehaltende Abgaben wie Lohnsteuer.

Hinsichtlich der haftungsgegenständlichen Lohnsteuer ergibt sich bereits aus § 78 Abs. 3 EStG, dass der Arbeitgeber, falls die ihm zur Verfügung stehenden Mittel zur Auszahlung des vollen vereinbarten Arbeitslohnes nicht ausreichen, die Lohnsteuer von dem tatsächlich zur Auszahlung gelangenden niedrigeren Betrag zu berechnen und einzubehalten hat. Wird die Lohnsteuer nicht einbehalten und an das Finanzamt abgeführt, ist ungeachtet wirtschaftlicher Schwierigkeiten einer GmbH nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes von einer schuldhaften Pflichtverletzung des Geschäftsführers auszugehen, was zu dessen Inanspruchnahme als Haftender führt. Ungeachtet des Grundsatzes der Gleichbehandlung aller andrängenden Gläubiger hätte der Bf. die einzubehaltende Lohnsteuer zur Gänze abzuführen gehabt, weswegen er zu Recht für die bei der GmbH nicht mehr einbringliche Lohnsteuer zur Haftung herangezogen worden ist.

Die Versteuerung der Löhne hat nach dem Zuflussprinzip zu erfolgen, d.h., dass die Abgabenschuld erst mit der Auszahlung der Löhne entsteht und nicht bereits zu dem Zeitpunkt, zu dem der Anspruch des Dienstnehmers gegenüber dem Dienstgeber auf Entrichtung des Arbeitslohnes entstanden ist.

Demgemäß hat die Meldung der Lohnabgaben auch entsprechend der tatsächlich ausbezahlten Löhne zu erfolgen.

Aus den vorliegenden Akten geht nicht hervor, dass das Finanzamt annimmt, dass die Löhne bis zur Konkurseröffnung vollständig ausbezahlt wurden, sondern vielmehr, dass die Berechnung und Meldung dem Gesetz entsprechend auf Basis der tatsächlich ausbezahlten Löhne erfolgte.

Dass diese Annahme nicht zutrifft, hat der Bf. nicht dargetan.

Im Übrigen sind dem vom Bf. in der mündlichen Senatsverhandlung vorgelegten Anmeldungsverzeichnis keine Anmeldungen offener Lohnforderungen zu entnehmen.

Dem Einwand, dass das Anfechtungsbegehren der Insolvenzverwalterin anerkannt worden sei, wurde Folge geleistet, indem der Beschwerde hinsichtlich der durch die Rückzahlung wieder aufgelebten Abgabenschuldigkeiten stattgegeben wurde. Hinsichtlich der von der Anfechtung nicht betroffenen Abgabenschuldigkeiten ist das Vorbringen nicht geeignet eine Haftungsinanspruchnahme des Bf. nach § 9 BAO auszuschließen, da nur im Konkursverfahren zu prüfen ist, ob und inwieweit vom Bf. geleistete Zahlungen nach den Bestimmungen der Insolvenzordnung rechtsunwirksam bzw. anfechtbar gewesen wären. Die im Abgabenverfahren zu prüfende Frage, ob der Abgabengläubiger gegenüber anderen Gläubigern nicht benachteiligt wurde, bleibt davon unberührt (VwGH 12.8.1994, 92/14/0125). Davon abgesehen ist der Anfechtungszeitraum mit nur 60 Tagen vor der Konkurseröffnung begrenzt. Da die haftungsgegenständlichen Abgabenschuldigkeiten lange davor fällig waren, kann aus der Anfechtung nicht darauf geschlossen werden, dass bezüglich der davon nicht betroffenen und lange vor der 60-Tagefrist fällig gewesenen Abgabenschuldigkeiten dem Gleichbehandlungsgrundsatz Rechnung getragen oder gar die Abgabenbehörde bei der Verteilung der liquiden Mittel bevorzugt behandelt wurde.

Die Tatsache, dass sämtliche Schulden im Konkursverfahren gleichmäßig befriedigt wurden, wirkt nicht haftungsbefreiend, zumal in der Haftung gemäß § 9 BAO vom Bf. nachzuweisen gewesen wäre, dass die Abgabenschuldigkeiten gegenüber den übrigen fällig gewesenen Verbindlichkeiten zum jeweiligen Fälligkeitszeitpunkt - somit nicht erst im Konkursverfahren - nicht schlechter behandelt wurden.

Ein Geschäftsführer einer GmbH handelt schuldhaft, wenn er die Zahlung (Entrichtung) von Abgabenschulden gegenüber der anderer Verbindlichkeiten hintanstellt. Ein Zahlungserleichterungsansuchen entschuldigt in einem solchen Fall nicht (vgl. VwGH 10.6.1980, 535/80, VwGH 19.6.1985, 84/17/0224).

Ein Nachweis welcher Betrag bei Gleichbehandlung sämtlicher Gläubiger an die Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre, wurde ungeachtet der Ausführungen im Haftungsbescheid und in der Berufungsvorentscheidung zu den diesbezüglichen gesetzlichen Vorgaben nicht erbracht. Gemäß der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kann in einem solchen Fall dem Vertreter die uneinbringliche Abgabe zur Gänze vorgeschrieben werden (vgl. z.B. VwGH 27.8.2008/2006/15/0165).

Zum Vorbringen, dass im Vorfeld zur gegenständlichen Verhandlung ein Gespräch mit dem Steuerberater geführt worden sei, das ergeben habe, dieser über Unterlagen zur Buchhaltung verfügen könnte, wobei ungewiss sei, ob und in welchem Umfang es tatsächlich entsprechende Unterlagen gebe, wird auf die (bereits oben angeführte) ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes verwiesen, wonach den Haftenden die gleiche Offenlegungs- und Wahrheitspflicht wie den Abgabepflichtigen

trifft, sodass er für die Möglichkeit des Nachweises seines pflichtgemäßen Verhaltens vorzusorgen hat. Im Übrigen ist nicht nachvollziehbar, weshalb die Kontaktaufnahme mit dem damaligen Steuerberater erst unmittelbar vor der mündlichen Verhandlung erfolgte, zumal der Haftungsvorhalt bereits im Dezember 2012 und der Haftungsbescheid im September 2013 erlassen wurden.

#### **IV.) Kausalzusammenhang:**

Die Inanspruchnahme der gemäß § 9 Abs. 1 BAO bestehenden Haftung setzt voraus, dass die schuldhafte Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten kausal für die Uneinbringlichkeit ist. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes darf die Abgabenbehörde mangels dagegensprechender Umstände annehmen, dass bei Vorliegen einer schuldhaften Pflichtverletzung diese Ursache der Uneinbringlichkeit ist (vgl. z.B. VwGH 13.4.2005, 2002/13/0177, 0178).

#### **V.) Ermessen**

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

Der Bf. hat in der gegenständlichen Beschwerde Mängel der Ermessensübung der Abgabenbehörde bei Erlassung des Haftungsbescheides weder aufgezeigt noch eingewendet und auch das Bundesfinanzgericht hält die diesbezüglichen Erwägungen der Abgabenbehörde im angefochtenen Bescheid bzw. in der Beschwerdevorentscheidung für unbedenklich, zumal Billigkeitsgründe, welche einem Haftungsausspruch entgegenstehen würden, vom Bf. nicht vorgebracht wurden und solche auch aus der Aktenlage nicht ableitbar sind.

#### **VI.) Zustellmangel:**

Zur Einwendung, dass, obwohl in der Beantwortung des Haftungsvorhaltes das Vollmachtsverhältnis der steuerlichen Vertreters ausgewiesen worden sei, der Haftungsbescheid direkt dem Bf. zugestellt worden sei, weshalb ein Zustellmangel vorliege, wird um Wiederholungen zu vermeiden, auf die diesbezüglichen Ausführungen des Finanzamtes in der Berufungsvorentscheidung vom 26.11.2013 und ergänzend dazu auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 20.1.2015, Ro 2014/09/0059, verwiesen, wonach nachträgliches Berufen auf einen Zustellmangel dann nicht möglich ist, wenn dem 'Zustellinhalt gemäß reagiert' wurde, insbesondere eine Verfügung über das Schriftstück getroffen wurde und es zu einer 'Heilung durch Einlassung' gekommen ist (vgl. auch OGH Beschluss vom 30.7.2007, 8 Ob 69/07s).

#### **Zulässigkeit einer Revision**

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt,



insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

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

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

Wien, am 24. November 2016