

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senat in der Beschwerdesache Bf., Anschrift, vertreten durch CAUSA Wtrhd GmbH, Türkenstraße 25 Tür 8, 1090 Wien, über die Beschwerde vom 22.10.2014 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 1/23 vom 3.7.2014 betreffend Haftung gemäß § 9 BAO nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird stattgegeben und der angefochtene Bescheid aufgehoben.

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

## Entscheidungsgründe

Am 13. Mai 2014 erging an den Beschwerdeführer (Bf.) ein Haftungsvorhalt, mit dem ihm die Bescheide über die Festsetzung der Dienstgeberbeiträge und Zuschläge zu den Dienstgeberbeiträgen für den Zeitraum 2007-2009 samt Betriebsprüfungsbericht vom 9.5.2013 übermittelt wurden. Dazu wurde ausgeführt:

Mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom Datum-1 sei über das Vermögen der Firma C-GmbH das Konkursverfahren eröffnet worden. Mit Beschluss vom Datum-2 sei das Konkursverfahren nach Verteilung an die Massegläubiger aufgehoben worden. Am Datum-3 sei gemäß § 40 FBG die Löschung der Gesellschaft im Firmenbuch erfolgt. Der Rückstand sei daher beim Primärschuldner als uneinbringlich anzusehen.

Der Rückstand bestehe infolge Nichtentrichtung der im Zeitraum vom 16.1.2008 bis 15.1.2010 fällig gewordenen Abgaben. Der Bf. sei im Zeitraum von Datum-4 bis Datum-5 zum Geschäftsführer der Firma C-GmbH bestellt und daher gemäß § 18 GmbHG zur Vertretung der Gesellschaft berufen gewesen. Gemäß § 80 BAO hätten die zur Vertretung juristischer Personen berufenen Personen insbesondere dafür zu sorgen, dass die Abgaben aus den Mitteln, die sie verwalten würden, entrichtet würden; sie seien daher verpflichtet, die Abgaben aus den Mitteln der Gesellschaft zu entrichten.

Infolge Uneinbringlichkeit des Rückstandes bei der Firma C-GmbH werde der Bf. als gesetzlicher Vertreter (Geschäftsführer) der Gesellschaft gemäß den Bestimmungen der

§§ 224 iVm 9 und 80 Bundesabgabenordnung zur Haftung herangezogen werden, es sei denn, er könne beweisen, dass er ohne sein Verschulden daran gehindert gewesen sei, für die Entrichtung der Abgaben Sorge zu tragen.

In diesem Zusammenhang werde dem Bf. Folgendes zur Kenntnis gebracht:

Bei der Verwirklichung des Haftungstatbestandes komme es darauf an, dass während der Funktion als Geschäftsführer eine Verpflichtung zur Entrichtung von Abgaben vorgelegen sei, die nicht eingehalten worden sei. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes habe der Vertreter darzutun, aus welchen Gründen ihm die Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten unmöglich gewesen sei, widrigenfalls die Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung im Sinne des § 9 Abs. 1 BAO annehmen dürfe (vgl. VwGH 13.9.2006, 2003/13/0131).

Der Nachweis, welcher Betrag bei Gleichbehandlung sämtlicher Gläubiger - bezogen auf die jeweiligen Fälligkeitszeitpunkte einerseits und das Vorhandensein liquider Mittel andererseits - an die Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre, obliege dem Vertreter (vgl. VwGH 18.10.2007, 2006/15/0073).

Auf diesem laste auch die Verpflichtung zur Errechnung einer entsprechenden Quote. Der vom Vertreter zu erbringende Nachweis der Gleichbehandlung aller Gläubiger habe auch die von der Gesellschaft getätigten Zug-um-Zug-Geschäfte zu erfassen (Barzahlung von Wirtschaftsgütern, die zur Aufrechterhaltung des Geschäftsbetriebes erforderlich seien).

Trete der Vertreter diesen Nachweis nicht an, dann könne ihm die uneinbringliche Abgabe zur Gänze vorgeschrieben werden (vgl. VwGH 28.9.2004, 2001/14/0176). Dem Vertreter obliege es auch, entsprechende Beweisvorsorgen - etwa durch das Erstellen und Aufbewahren von Ausdrucken - zu treffen (VwGH 30.10.2001, 98/14/0082; VwGH 30.1.2014, 2013/16/0229).

Bei der Frage der Gleichbehandlung der Gläubiger komme es darauf an, ob der Abgabengläubiger im Hinblick auf die vorhandenen liquiden Mittel des Abgabenschuldners dadurch benachteiligt worden sei, dass die Zahlungen an den Abgabengläubiger geringer ausgefallen seien, als sie bei Verwendung der liquiden Mittel und anteiliger Befriedigung des Abgabengläubigers ausgefallen wären. Der VwGH vertrete dabei die „Mitteltheorie“ (vgl. dazu VwGH 9.11.2011, 2011/16/0116).

Sofern die Firma C-GmbH bereits zum Zeitpunkt der Fälligkeit der einzelnen Abgaben nicht mehr über ausreichende liquide Mittel zur (vollen) Bezahlung aller Verbindlichkeiten verfügt habe, werde der Bf. ersucht, den Nachweis der Gläubigergleichbehandlung zu erbringen, und zwar durch Darstellung der tatsächlich vorhandenen Mittel sowie der aliquoten Mittelverwendung. Dazu sei eine Auflistung sämtlicher Gläubiger mit zum Zeitpunkt der Abgabenfälligkeiten (siehe Aufgliederung) gleichzeitig oder früher fällig gewordenen Forderungen zu übermitteln. In dieser Aufstellung müssten alle damaligen Gläubiger der Firma C-GmbH (auch die zur Gänze bezahlten) sowie die auf einzelne Verbindlichkeiten (Gläubiger) geleisteten Zahlungen enthalten sein. Außerdem sei rechnerisch darzustellen, in welchem prozentuellen Ausmaß durch Zahlungen die jeweils

fälligen Verbindlichkeiten gegenüber den einzelnen (übrigen) Gläubigern reduziert worden seien. Diese Tilgungsquoten seien dann der an das Finanzamt geleisteten Quote gegenüberzustellen.

\*\*\*\*\*

In Beantwortung des Haftungsvorhaltes nahm der Bf. mit Schreiben vom 17. Juni 2014 wie folgt Stellung:

1. Der Bescheid über die Festsetzung von DB und DZ 2007 bis 2009 vom 9.5.2013 sei ihm erst mit dem vorgenannten Schreiben zur Kenntnis gelangt. Eine Berufung (Beschwerde) sei ihm deshalb nicht möglich gewesen. Offensichtlich (lt. Bescheidbegründung) sei es zur Umqualifizierung von auf selbständiger Basis tätigen Piloten durch die Finanzverwaltung gekommen.

Dabei sei der Begründung im Bericht zu entnehmen, dass sich die Finanzverwaltung teilweise auf den „Salzburger Steuerdialog 2010“ berufe. Leider unterlasse der Prüfer die Erklärung, inwieweit dieser (nämlich der Salzburger Steuerdialog 2010) eine Bindungswirkung für den Abgabenpflichtigen überhaupt, besonders aber für Zeiträume, die davor liegen würden (2007 bis 2009), entwickeln könne. Sollte der Bf. zur Haftung der daraus resultierenden Abgaben tatsächlich herangezogen werden, werde er diese Bescheide jedenfalls bekämpfen.

2. Der Bf. habe die Mehrheitsanteile an der C-GmbH per Datum-6 und seine Geschäftsführung per Datum-7 abgegeben. Zu diesem Zeitpunkt habe die Gesellschaft (lt. Bilanz 31.12.2010) Guthaben bei Kreditinstituten in Höhe von € 338.770,09 gehabt, woraus allfällige Abgaben problemlos zu entrichten gewesen wären. Ihm seien jedoch keine Verbindlichkeiten bekannt gewesen, da diese erst – wie das Finanzamt im Schreiben vom 13.5.2014 selbst ausgeführt habe - mit Bescheid vom 9.5.2013 (zu Recht oder Unrecht) vorgeschrieben worden seien.

Nach der Konkurseröffnung am Datum-1 sei natürlich keine Verfügung mehr möglich gewesen. Der Bf. habe daher keinesfalls eine schuldhafte Pflichtverletzung begangen.

\*\*\*\*\*

Mit Bescheid vom 3. Juli 2014 wurde der Bf. gemäß § 9 Abs. 1 BAO iVm § 80 BAO als Geschäftsführer der C-GmbH für Abgaben in der Höhe von € 6.778,31, nämlich

Abgabe	Zeitraum	Betrag	Fälligkeit
Dienstgeberbeitrag	2007	1.453,18	15.01.2008
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	2007	135,63	15.01.2008
Dienstgeberbeitrag	2008	2.489,85	15.01.2009
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	2008	232,39	15.01.2009
Dienstgeberbeitrag	2009	2.261,24	15.01.2010

Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	2009	206,02	15.01.2010
---------------------------------	------	--------	------------

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

Die Geltendmachung der Haftung gründet sich auf folgende Umstände:

Gemäß § 80 Abs. 1 BAO hätten die zur Vertretung juristischer Personen berufenen Personen insbesondere dafür zu sorgen, dass die Abgaben aus den Mitteln, die sie verwalten würden, entrichtet würden. Gemäß § 9 Abs. 1 BAO würden die in den §§ 80ff bezeichneten Vertreter neben den durch sie vertretenen Abgabepflichtigen für diese Abgaben insoweit haften, als die Abgaben infolge schuldhafter Verletzung der ihnen auferlegten Pflichten nicht eingebbracht werden könnten.

Mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom Datum-1 sei über das Vermögen der Firma C-GmbH das Konkursverfahren eröffnet worden. Mit Beschluss vom Datum-2 sei das Konkursverfahren nach Verteilung an die Massegläubiger aufgehoben worden. Am Datum-3 sei gemäß § 40 FBG die Löschung der Gesellschaft im Firmenbuch erfolgt. Der Rückstand sei daher beim Primärschuldner als uneinbringlich anzusehen.

Der Rückstand bestehe infolge Nichtentrichtung der im Zeitraum vom 16.1.2008 bis 15.1.2010 fällig gewordenen Abgaben. Der Bf. sei im Zeitraum vom Datum-4 bis Datum-5 zum Geschäftsführer der Firma C-GmbH bestellt und daher gemäß § 18 GmbHG zur Vertretung der Gesellschaft berufen gewesen. Gemäß § 80 BAO hätten die zur Vertretung juristischer Personen berufenen Personen insbesondere dafür zu sorgen, dass die Abgaben aus den Mitteln, die sie verwalten würden, entrichtet würden.

Die im Rückstand ausgewiesenen Selbstbemessungsabgaben seien nach Abgabenarten und Zeiträumen aufgeschlüsselt. Die Bescheide der im Abgabenrückstand enthaltenen bescheidmäßig vorgeschriebenen Abgaben seien dem Bf. bereits im Haftungsvorverfahren zur Kenntnis gebracht worden.

Hinsichtlich der Heranziehung für aushaftende Lohnabgaben sei Folgendes festzuhalten:

Gemäß § 78 Abs. 1 EStG 1988 sei der Arbeitgeber verpflichtet, die Lohnsteuer des Arbeitnehmers bei jeder Lohnzahlung einzubehalten. Gemäß § 79 Abs. 1 EStG habe der Arbeitgeber die gesamte Lohnsteuer, die in einem Kalendermonat einzubehalten gewesen sei, spätestens am 15. Tag nach Ablauf des Kalendermonates in einem Betrag abzuführen. Gleches gelte auch für den Dienstgeberbeitrag und den Dienstgeberzuschlag.

Mit Schreiben vom 13. Mai 2014 sei der Bf. aufgefordert worden, darzulegen, dass er ohne sein Verschulden gehindert gewesen sei, für die Entrichtung der haftungsgegenständlichen Abgaben zu sorgen.

Betreffend seine im Schreiben seiner rechtsfreundlichen Vertretung vom 17.6.2014 angeführten Entgegnungen werde dem Bf. Folgendes zur Kenntnis gebracht:

Einwendungen gegen die Richtigkeit von Abgabenvorschreibungen seien im Haftungsverfahren nicht zu erörtern. Gegenstand eines Haftungsverfahrens sei einzig und allein die Frage, ob der Geschäftsführer zu Recht als Haftender für Abgaben der Gesellschaft herangezogen worden sei oder nicht. Gemäß § 248 erster Satz BAO stehe es dem Haftungspflichtigen außerdem frei, innerhalb der Frist für die Einbringung der Beschwerde gegen den Haftungsbescheid auch gegen die an die Gesellschaft ergangenen und dem Haftungsbescheid zugrunde liegenden Abgabenbescheide Beschwerde einzulegen (vgl. UFS 18.9.07, RV/1149-L/06).

Bei Selbstbemessungsabgaben sei maßgebend, wann diese bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung abzuführen gewesen wären (Fälligkeitstermin der Abgaben). Die später eingetretene Insolvenz der Gesellschaft erweise sich daher insofern lediglich als eine weitere Ursache für den eingetretenen Abgabenausfall. An der Kausalität der dem Haftungspflichtigen vorzuwerfenden Pflichtverletzungen, die sich bei den Selbstbemessungsabgaben immer auf deren Fälligkeitstermin beziehen würden, ändere dies nichts.

Nachweise einer erfolgten Gläubigergleichbehandlung (für das Fehlen einer diesbezüglichen Pflichtverletzung) habe der Bf. im Zuge des Haftungsvorhaltes nicht erbracht. Es stehe somit fest, dass er der Verpflichtung, als gesetzlicher Vertreter der Gesellschaft für die Entrichtung der die Gesellschaft treffenden Abgaben zu sorgen, zumindest leicht fahrlässig und damit schuldhaft im Sinne des § 9 BAO nicht nachgekommen sei.

Die höchstgerichtliche Judikatur gehe davon aus, dass der Vertreter, der auf Grund gesetzlicher Bestimmungen abgabenrechtliche Pflichten zu erfüllen habe, diesen ihm obliegenden Pflichten aber nicht nachkomme, einer besonderen Darlegungspflicht unterliege. Es treffe ihn die Beweislast, nämlich die besondere Verpflichtung, darzutun, aus welchen Gründen ihm die Erfüllung unmöglich gewesen sei, widrigenfalls angenommen werden dürfe, er wäre seinen Pflichten schuldhafterweise nicht nachgekommen (vgl. VwGH 23.4.1998, 95/15/0145 und 19.3.2003, 2002/16/0168).

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

Die Geltendmachung der Haftung stelle im vorliegenden Fall die letzte Möglichkeit zur Durchsetzung des Abgabenanspruches dar, zumal der haftungsgegenständliche Rückstand bei der Primärschuldnerin aufgrund der Rechtswirkung des Zwangsausgleichs nicht mehr eingebracht werden könne. Aus dem auf die Hereinbringung der Abgabenschuld beim Haftenden gerichteten Besicherungszweck der Haftungsnorm folge, dass die Geltendmachung der Haftung in der Regel ermessenskonform sei, wenn die betreffende Abgabe beim Primärschuldner uneinbringlich sei (vgl. VwGH vom 25.6.1990, 89/15/0067). Letzteres stehe hier fest.

\*\*\*\*\*

In der dagegen infolge eines Fristverlängerungsansuchens vom 13. August 2014 am 22. Oktober 2014 rechtzeitig eingebrachten Beschwerde führte der Bf. aus:

**Sachverhalt:**

Der Bf. sei Mehrheitseigentümer sowie Geschäftsführer der C-GmbH gewesen.

Vom Datum-10 bis Datum-13 sei die Gesellschaft auch durch R.F. als kollektiv vertretungsbefugten Geschäftsführer vertreten gewesen.

Am Datum-9 habe der Bf. seine Gesellschaftsanteile an die G-GmbH abgetreten. Dieser hätten ab diesem Tag somit 75% der Gesellschaftsanteile gehört. Darüber hinaus sei mit Generalversammlungsbeschluss eine Kapitalerhöhung um € 108.000,00 von € 36.000,00 auf € 144.000,00 durchgeführt worden.

Seit diesem Tag sei die Gesellschaft auch durch R.F. als einzelzeichnungsberechtigten Geschäftsführer vertreten gewesen. Geschäftsführer der am DatumGF gegründeten Hauptgesellschafterin G-GmbH seien Herr K. und Herr W. gewesen.

Am 9. Mai 2011 seien vom Finanzamt Bescheide betreffend Dienstgeberbeitrag („DB“) und Zuschläge zum Dienstgeberbeitrag („DZ“) für die Jahre 2007 bis 2009 erlassen und die strittigen Abgaben in Höhe von € 6.778,31 an das Unternehmen vorgeschrieben worden.

Am 16. Mai 2011 sei Berufung u.a. gegen diese Bescheide erhoben und die Aussetzung der Einhebung gem. § 212a BAO beantragt worden.

Der Jahresabschluss der C-GmbH zum 31. Dezember 2010 - unterzeichnet und eingereicht am 30.8.2011 von den beiden Geschäftsführern Bf. und Herr F. - weise ein Guthaben bei Kreditinstituten in Höhe von € 339.438,38 aus. Das Eigenkapital betrage € 180.757,84 und der Bilanzgewinn werde in Höhe von € 31.572,11 ausgewiesen.

Wie aus dem Anhang zum 31. Dezember 2010 ersichtlich, sei bei der Aufstellung des Jahresabschlusses selbstverständlich von der Fortführung des Unternehmens („going concern“) ausgegangen worden.

Am Datum-7 habe R.F. die verbliebenen 20% der Geschäftsanteile vom Bf. übernommen. Zeitgleich sei der Bf. als Geschäftsführer abberufen worden. Er habe im Zeitpunkt seines Ausscheidens ein finanziell auf soliden Beinen stehendes Unternehmen verlassen.

Am Datum-1 sei ein Insolvenzverfahren über das Vermögen der C-GmbH eröffnet worden. Mag. N.A. sei als Masseverwalter bestellt, die Gesellschaft infolge der Eröffnung des Konkursverfahrens aufgelöst worden.

Ein über das Vermögen der neuen Eigentümerin G-GmbH - vertreten durch den Geschäftsführer Herrn F. - eingeleitetes Insolvenzverfahren werde mangels Kostendeckung am Datum-8 (somit kurz nach der Konkursöffnung über das Vermögen der C-GmbH) nicht eröffnet.

Am 25. Juni 2012 sei eine Berufungsvorentscheidung des Finanzamts in Bezug auf die Berufung der C-GmbH gegen die Haftungsbescheide 2007 bis 2009 betreffend Lohnsteuer und die Vorschreibung von DB und DZ 2007 bis 2009 erlassen und an den Masseverwalter zugestellt worden.

Mit Beschluss des Handelsgerichts vom Datum-2 sei der Konkurs nach Verteilung an die Massegläubiger aufgehoben worden.

Am Datum-3 sei die Gesellschaft wegen Vermögenslosigkeit gemäß § 40 FBG gelöscht worden.

**Antrag:**

Der Bf. beantrage die ersatzlose Aufhebung des o.a. Haftungsbescheides vom 3. Juli 2014.

Weiters beantrage er die Vorlage dieser Bescheidbeschwerde ohne Erlassung einer Beschwerdevorentscheidung an das Bundesfinanzgericht innerhalb von drei Monaten (§ 262 Abs. 2 BAO).

**Begründung:**

Der Bf. habe bei Beendigung seiner Geschäftsführungstätigkeit alle bekannten Abgaben (Steuer und Sozialversicherung) als handelndes Organ der C-GmbH nach besten Wissen und Gewissen selbstbemessen und abgeführt.

Laut Jahresabschluss zum 31.12.2010, erstellt und offengelegt am 30. August 2011 habe die C-GmbH Guthaben bei Kreditinstituten in Höhe von € 338.770,09 gehabt, woraus allfällige Abgaben problemlos zu entrichten gewesen wären.

Dem Bf. seien keine Verbindlichkeiten mit Ausnahme der strittigen und ausgesetzten Beträge bekannt gewesen und er habe kein auf die Gefährdung der Einbringlichkeit gerichtetes Verhalten welcher Art auch immer gesetzt. Liquide Mittel seien ausreichend vorhanden gewesen.

Ab Datum-9 sei die G-GmbH Mehrheitsgesellschafterin der C-GmbH gewesen und habe Herrn F. als einzelvertretungsbefugten Geschäftsführer eingesetzt.

Herr F. habe seit seiner Bestellung als Geschäftsführer sukzessive die finanzielle Gebarung vom Bf. übernommen. Der Bf. habe im Zeitpunkt seines Ausscheidens ein finanziell auf soliden Beinen stehendes Unternehmen – immerhin habe das Eigenkapital zum 31.12.2010 EUR über € 180.000,00 und die Guthaben bei Kreditinstituten fast € 340.000,00 betragen - übergeben und soweit er noch in die finanzielle Gebarung eingebunden gewesen sei, diese nach bestem Wissen und Gewissen durchgeführt.

Der letzte vom Bf. aufgestellte Jahresabschluss, den dieser zu verantworten gehabt habe, sei am 30.8.2011 unter der „going concern“ Prämissen erstellt und offengelegt worden.

Zum Zeitpunkt des Ausscheidens des Bf. aus der Geschäftsführung weise das Bankkonto einen positiven Saldo aus.

Was genau in dem Monat nach Ausscheiden aus der Geschäftsführung des Bf. und vor Konkurseröffnung geschehen sei, lasse sich nur erahnen.

Es sei davon auszugehen, dass die Gebarung der neuen Eigentümerin G-GmbH - vertreten durch den Geschäftsführer Herrn F. - katastrophal und auch ursächlich für den Abgabenausfall gewesen sei. Über das Vermögen der G-GmbH sei das eingeleitete Insolvenzverfahren am Datum-8 - kurz nach der Konkurseröffnung über das Vermögen der C-GmbH - mangels Kostendeckung nicht eröffnet worden.

Mit all diesen Tatsachen setze sich die Behörde in keiner Weise auseinander.

Die Erlassung von Haftungsbescheiden liege im Ermessen der Abgabenbehörde (vgl. Ritz, BAO, 5. Auflage, S 673). Diese begründe die Ermessensentscheidung gemäß § 20 BAO im gegenständlichen Fall unter Abwägung von Billigkeit und Zweckmäßigkeit wie folgt:  
*„Die Geltendmachung der Haftung stellt im vorliegenden Fall die letzte Möglichkeit zur Durchsetzung des Abgabenanspruchs dar, zumal der haftungsgegenständliche Rückstand bei der Primärschuldnerin aufgrund der Rechtswirkung des Zwangsausgleichs nicht mehr eingebracht werden kann. Aus dem auf die Hereinbringung der Abgabenschuld beim Haftenden gerichteten Besicherungszweck der Haftungsnorm folgt, dass die Geltendmachung der Haftung in der Regel ermessenskonform ist, wenn die betreffende Abgabe beim Primärschuldner uneinbringlich ist“*. Dies stünde hier fest.

Dabei übersehe die Abgabenbehörde jedoch, dass sie ihr Ermessen im gegenständlichen Fall falsch übe.

In erster Linie wäre Herr F. als Geschäftsführer der C-GmbH zum Zeitpunkt des Abgabenausfalls zur Haftung heranzuziehen gewesen.

In einem weiteren Schritt hätte die Behörde die Gebarung der G-GmbH als Alleingesellschafterin hinterfragen müssen. Auch die beiden Gesellschafter-Geschäftsführer der G-GmbH - Herr K. und Herr W. - hätte die Behörde als faktische Geschäftsführer der C-GmbH zur Haftung heranziehen können. Schließlich hätten diese durch ihre katastrophale Gebarung den Abgabenausfall zu verantworten.

All dies sei nicht geschehen. Stattdessen sei der Bf. - der im Zeitpunkt seines Ausscheidens ausreichend liquide Mittel, aus welchen problemlos die ausgesetzten Beträge zu entrichten gewesen wären, übergeben habe - zur Haftung herangezogen worden, obwohl sein Verhalten nicht kausal für den Abgabenausfall gewesen sei.

Hier überschreite die Behörde ihr Ermessen.

Sie erwecke schon allein dadurch den Eindruck, als sei Rechtsrichtigkeit nicht oberste Maxime gewesen. Der Grundsatz der Objektivität gemäß § 115 Abs. 3 BAO habe sich möglicherweise noch nicht herumgesprochen.

Nach der Konkurseröffnung am Datum-1 sei natürlich keine Verfügung mehr möglich gewesen. Der Bf. habe daher keinesfalls eine schuldhafte Pflichtverletzung begangen.

**Weitere Anträge:**

Weiters beantrage der Bf. gemäß § 212a Abs. 1 BAO die Aussetzung der Einhebung des strittigen Betrages in Höhe von € 6.778,31 bis zur Erledigung dieser Beschwerde.

Darüber hinaus beantrage er die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung gemäß § 274 Abs. 1 Z 1 BAO sowie die Entscheidung durch den Senat gemäß § 272 Abs. 2 Z 1 BAO.

\*\*\*\*\*

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 12. Oktober 2015 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Mit Eingabe vom 22.10.2014 habe der Bf. ein Rechtsmittel gegen den Haftungsbescheid vom 3. Juli 2014 erhoben, mit welchem dieser für bis dato ausständige und als uneinbringlich eingestufte Abgabengrückstände der Firma C-GmbH im Ausmaß von € 6.778,31 in Anspruch genommen worden sei. Es handle sich dabei um die sogenannte Geschäftsführerhaftung, wie sie in den §§ 9, 80 BAO ausdrücklich normiert sei. Bei den ausständigen Abgabenverbindlichkeiten handle es sich durchwegs um lohnabhängige Abgaben, nämlich um die Dienstgeberbeiträge zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen für die Jahre 2007 bis 2009 sowie die entsprechenden Dienstgeberzuschläge mit den Fälligkeiten jeweils 15. Jänner der Jahre 2007, 2008 und 2009.

Nach eignen Angaben sei der nunmehrige Bf. im verfahrensgegenständlichen Zeitraum Mehrheitseigentümer und Geschäftsführer des vorgenannten Unternehmens gewesen. Per Datum-9 habe er diese Mehrheitsanteile allerdings abgegeben und seine Geschäftsführertätigkeit per Datum-7 beendet.

Mit Haftungsvorhalt vom 13.5.2014 sei dem nunmehrigen Bf. seine mögliche Inanspruchnahme zur Haftung mitgeteilt worden. Dieser Schriftsatz habe ausführliche rechtliche Hinweise sowie die Aufforderung, die Einhaltung des Gleichbehandlungsgrundsatzes darzulegen, enthalten. Beigeschlossen gewesen seien dieser Aufforderung Ablichtungen jener Bescheide, mit denen die nachzufordernden Abgaben festgesetzt worden seien, sowie der Prüfbericht.

Der ehemalige Geschäftsführer habe zwar auf diesen Vorhalt geantwortet, sich jedoch inhaltlich auf den Einwand beschränkt, dass ihm diese Bescheide erst nachträglich zur Kenntnis gelangt gewesen seien und nach Konkurseröffnung keine Verfügungen mehr hätten getroffen werden können.

Das Finanzamt habe darauf in den nun angefochtenen Bescheid erlassen und diesen u.a. damit begründet, dass Einwendungen gegen die Richtigkeit der Abgabenbescheide nicht im Haftungsverfahren, sondern gegebenenfalls in einem (gleichzeitig) anzustrengenden Rechtsmittelverfahren gegen die die Grundlage des Haftungsverfahrens bildenden Abgabenbescheide auszutragen seien. Der mangelnde Nachweis der Einhaltung des Gleichbehandlungsgrundsatzes oder des fehlenden Verschuldens sei ebenfalls angeführt worden.

Dagegen richte sich nun die Bescheidbeschwerde vom 22.10.2014. Vorweg werde bemerkt, dass der Antrag gemäß § 262 BAO, der sich unscheinbar auf Seite 3 befunden

habe, erst nach Ablauf der 3-monatigen Frist bewusst zur Kenntnis genommen worden sei.

In der Begründung habe es geheißen, dass der Geschäftsführer bei Abschluss seiner Tätigkeit alle Abgaben nach bestem Wissen und Gewissen selbstbemessen und abgeführt habe. Die nun nachgeforderten Abgaben hätten von den Nachfolgern in der Funktion der Geschäftsführertätigkeit abgeführt werden müssen.

Damit verkenne der Bf. jedoch die Rechtslage. Das schuldhafte Verhalten werde seitens der Abgabenverwaltung darin gesehen, dass für die Jahre 2007 bis 2009 die Dienstgeberbeiträge zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und die Dienstgeberzuschläge in unrichtiger Höhe ermittelt bzw. abgeführt worden seien. Diese vorgenannten Abgaben hätten jeweils bis zum 15. des dem jeweiligen Kalendermonat folgenden Monats richtig berechnet und zur jeweiligen Fälligkeit in genau dieser Höhe abgeführt werden müssen. Das Verschulden bestehe somit darin, dass der nunmehrige Beschwerdeführer nicht bereits spätestens zur jeweiligen Fälligkeit (also in der Regel dem 15. Februar 2008 bis einschließlich 15. Februar 2010 (zusätzliche) Abgaben in Höhe von € 6.778,31 abgeführt gehabt habe. Der Einwand, wonach nach ihm zur Geschäftsführung Berufene diese Beträge nicht ihrerseits zur Einzahlung gebracht hätten, sei in diesem Zusammenhang ohne jegliche Relevanz.

Insoweit Einwendungen gegen die Richtigkeit der Bescheide über die Vorschreibung der Dienstgeberbeiträge zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen sowie der Dienstgeberzuschläge geltend gemacht worden seien, so könnten diese in diesem Verfahren, das sich ausschließlich um die Richtigkeit der Inanspruchnahme der Geschäftsführerhaftung befasse, nicht berücksichtigt werden. Solche Einwendungen hätten in einem rechtzeitig eingebrachten Rechtsmittel gemäß § 248 BAO erhoben werden müssen. Auf diesen Umstand sei übrigens im angefochtenen Haftungsbescheid gleich zweimal hingewiesen worden, nämlich sowohl im Begründungstext als auch in der Rechtsmittelbelehrung.

\*\*\*\*\*

Fristgerecht beantragte der Bf. mit Schreiben vom 22. Oktober 2015 die Vorlage der Beschwerde zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht.

\*\*\*\*\*

Mit Schreiben vom 1. Februar 2016 ersuchte das Bundesfinanzgericht das Finanzamt, eine Aufgliederung der haftungsgegenständlichen Dienstgeberbeiträge und Zuschläge zu den Dienstgeberbeiträgen 2007-2009 auf die einzelnen Monate vorzunehmen und die Stellungnahme des zweiten Geschäftsführers Ing. R.F. zum Haftungsvorhalt vom 13.05.2014 vorzulegen.

\*\*\*\*\*

Mit E-Mail vom 5. Februar 2016 gab das Finanzamt bekannt, dass die im Haftungsbescheid angeführten Jahresbeträge an DB und DZ 2007-2009 aus dem

Prüfungsbericht der GPLA übernommen worden seien. Leider sei weder im Bescheid noch im Bericht gemäß § 150 BAO eine monatliche Aufgliederung enthalten. Lediglich für das Jahr 2008 gebe es eine „Zeitraumeingrenzung“, die beigelegt werde.

Weiters werde versucht, über den damaligen Prüfer brauchbare Unterlagen zu erhalten. Eventuell sei im Arbeitsbogen noch eine monatliche Aufteilung zu finden.

\*\*\*\*\*

Der E-Mail wurde ein Schreiben des Herrn Ing. F. an das Finanzamt vom 16.5.2014 vorgelegt, worin ausgeführt wurde, dass dieser mit Antrag vom Datum-10 als weiterer Geschäftsführer beantragt und am Datum-11 als Geschäftsführer eingetragen worden sei. Mit Antrag vom Datum-12, eingetragen am Datum-13, sei er als Geschäftsführer gelöscht worden. Da somit Herr Ing. F. in den Jahren 2007 und 2009 nicht Geschäftsführer gewesen sei, sondern ausschließlich der einzelzeichnungsberechtigte Bf., schränke sich die Verantwortung ausschließlich auf den Zeitraum Datum-10 bis Datum-12 ein.

Während dieser Zeit sei er gemeinsam mit dem Bf. Geschäftsführer gewesen, jedoch ausschließlich für den Flugbetrieb und flugtechnische Fragen zuständig.

Herr Ing. F. legte seinem Schreiben ein Rundschreiben des Bf. vom 14.1.2008 an alle relevanten Mitarbeiter der C-GmbH bei, aus welchem ersichtlich sei, dass er für die Bereiche Flugbetrieb und Flugtechnik zuständig sei, für den Bereich Finanzen, Buchhaltung, etc. jedoch ausschließlich der Bf.

Des Weiteren lege er eine Kopie des Umlaufbeschlusses vom 1.9./6.9.2011 der Gesellschaft bei, in welchem „neben der Genehmigung des Jahresabschlusses zum 31.12.2010 und der Entlastung der Geschäftsführer festgehalten werde, dass der Bf. als Alleineigentümer und Geschäftsführer bis Datum-6 für alle Geschäftsfälle bis einschließlich 31.12.2010 das Unternehmen schad- und klaglos halten“ werde.

Da Herr Ing. F. somit in zwei der drei Prüfungsjahren überhaupt nicht Geschäftsführer gewesen sei, aufgrund der nachgewiesenen Geschäftsordnung auch im Jahr 2008 nur für flugtechnische und flugbetriebliche Aufgaben zuständig gewesen sei und darüber hinaus eine Schad- und Klagloserklärung des bisherigen Alleingeschäftsführers Bf. vorliege, sei er für den Bereich Finanzen und Buchhaltung auch im Jahr 2008 nicht zuständig gewesen und könne daher aufgrund der klaren Aufgabenverteilung kein Verschulden seinerseits erkennbar sein.

Für ihn sei aufgrund der jahrelangen Geschäftsführung des Bf. als Alleingeschäftsführer der C-GmbH, aber auch aufgrund seiner weiteren kaufmännischen Funktionen, wie etwa als Vorstand der S-GmbH, Geschäftsführer der A-GmbH, Inhaber der W-GmbH, aber auch etwa als Aufsichtsratsvorsitzender der B-AG und vieler weiterer Funktionen im Bereich der Wirtschaftskammer, des Forschungsförderungsfonds, etc., offensichtlich, dass der Bf. entsprechende kaufmännische Kenntnis und Sorgfalt besitze bzw. besessen habe, womit sichergestellt gewesen sei, dass die erforderlichen abgabenrechtlichen Aufgaben vollständig und richtig erfüllt worden seien. Dies umso mehr, als er bei Übernahme

seiner Geschäftsführung von den steuerlichen Vertretern der Gesellschaft dahingehend unterrichtet worden sei, dass keinerlei abgabenrechtliche Rückstände, Problem oder Ähnliches in der Vergangenheit vorgelegen seien. Es habe daher keinerlei Anlass zur Annahme bestanden, dass die dem Bf. zugewiesenen Aufgabenbereiche Finanzen, Buchhaltung, etc. von diesem nicht ordnungsgemäß erbracht worden seien. Dies umso mehr, als der Bf. ja noch eine ausdrückliche Schad- und Klagloserklärung gegenüber der GmbH im September 2011 abgaben habe.

Es sei daher nach dem Dafürhalten des Herrn Ing. F. primär jener Vertreter heranzuziehen, der mit der Besorgung der Abgabenangelegenheit betraut sei und darüber hinaus auch eine Schad- und Klagloserklärung gegenüber der Gesellschaft abgegeben habe (vgl. *Ritz*, BAO § 9 Tz 23 ff.).

\*\*\*\*\*

Mit weiteren E-Mails vom 15. Februar 2016 führte das Finanzamt aus, dass die damalige Prüfung von einem Prüfer der Niederösterreichischen Gebietskrankenkasse durchgeführt worden sei. Leider gebe es weder im zuvor zuständigen Finanzamt Wien 2/20/21/22 noch im nunmehrigen Finanzamt Wien 1/23 Unterlagen, die eine monatliche Aufteilung beinhalten würden. Auch Rückfragen beim damaligen Prüfer der NÖGKK hätten keine Änderungen ergeben.

\*\*\*\*\*

In der am 27. Oktober 2016 durchgeföhrten mündlichen Verhandlung verwies der steuerliche Vertreter auf die schriftlichen Ausführungen und hielt nochmals fest, dass die Lohnverrechnung von der Steuerberatungskanzlei NN gemacht worden sei. Im Prüfungszeitraum habe es keinerlei Anlass gegeben, daran zu zweifeln, dass die beschäftigten Freelancer nicht auf Werkvertragsbasis, sondern als Angestellte der Gesellschaft zu behandeln seien. Da die zunehmend verschärfende Judikaturlinie hinsichtlich Beschäftigungen mittels Werksvertrag erst seit einem Zeitraum bestehe, der nach dem Prüfungsjahr liege, habe der Bf. keine schuldhafte Pflichtverletzung als Anspruchsvoraussetzung für eine Haftungsinanspruchnahme zu verantworten.

### **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 eingebrochen 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.*

Die Haftung nach § 9 Abs. 1 BAO ist eine Ausfallhaftung (VwGH 24.2.1997, 96/17/0066). Voraussetzung ist die objektive Uneinbringlichkeit der betreffenden Abgaben im Zeitpunkt der Inanspruchnahme des Haftenden (VwGH 3.7.1996, 96/13/0025). Uneinbringlichkeit liegt vor, wenn Vollstreckungsmaßnahmen erfolglos waren oder voraussichtlich erfolglos wären (VwGH 26.5.2004, 99/14/0218).

Im gegenständlichen Fall steht die Uneinbringlichkeit fest, da mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom Datum-2 der über das Vermögen der C-GmbH am Datum-1 eröffnete Konkurs nach Verteilung an die Massegläubiger aufgehoben wurde und am Datum-3 die amtswegige Löschung im Firmenbuch wegen Vermögenslosigkeit erfolgte.

Unbestritten ist auch, dass der Bf. im Zeitraum vom Datum-4 bis Datum-7 Geschäftsführer der C-GmbH war.

Strittig ist allerdings, ob ihm alleine die Erfüllung der abgabenrechtlichen Pflichten der Gesellschaft oblag, da Ing. R.F. in den Zeiträumen vom Datum-10 bis Datum-13 sowie vom Datum-9 bis Datum-1 (Konkurseröffnung) ebenfalls deren Geschäftsführer (teilweise gemeinsam mit dem Bf.) war.

Dem Vorbringen des Bf., dass in erster Linie Herr Ing. F. als Geschäftsführer der GmbH zum Zeitpunkt des Abgabenausfalles zur Haftung heranzuziehen gewesen wäre, ist zu entgegnen, dass aus dessen Verantwortung vom 16.5.2014 sowie dem beigelegten Rundschreiben des Bf. vom 14.1.2008 und dem Umlaufbeschluss vom 1./6.9.2011 eindeutig hervorgeht, dass Herr Ing. F. lediglich für die Bereiche Flugbetrieb und Technik, jedoch ausschließlich der Bf. für die steuerlichen Angelegenheiten verantwortlich war.

Auch lässt sich aus der Rechtsansicht des Bf., dass die Gesellschafter-Geschäftsführer der Gesellschafterin G-GmbH als faktische Geschäftsführer zur Haftung heranzuziehen gewesen wären, nichts gewinnen, weil die Haftung faktischer Geschäftsführer gemäß § 9a BAO erst für ab 1. Jänner 2013 fällige Abgaben möglich ist.

Grundsätzlich war daher der Bf. für die Erfüllung der abgabenrechtlichen Verpflichtungen verantwortlich. Im Rahmen der Verpflichtungen eines Geschäftsführers ist insbesondere für die rechtzeitige und vollständige Entrichtung der Abgaben Sorge zu tragen.

Dass ihm für die Entrichtung aller Verbindlichkeiten keine ausreichenden Mittel zur Verfügung gestanden wären, ergab sich aus der Verantwortung des Bf., dass im Zeitpunkt seines Ausscheidens die haftungsgegenständlichen Abgaben problemlos zu entrichten gewesen wären, nicht.

Nunmehr war die Frage des Zeitpunktes der Zahlungsverpflichtung zu klären, die sich zwar grundsätzlich danach bestimmt, wann die Abgaben bei Beachtung der abgabenrechtlichen Vorschriften zu entrichten gewesen wären (VwGH 23.11.2004, 2001/15/0108). Bei Selbstbemessungsabgaben ist nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes maßgebend, wann die Abgaben bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung abzuführen gewesen wären (VwGH 15.12.2004, 2004/13/0146);

maßgebend ist daher ausschließlich der Zeitpunkt ihrer Fälligkeit, somit unabhängig davon, ob die Abgabe bescheidmäßig festgesetzt wird (VwGH 23.1.2003, 2001/16/0291).

Da allerdings der steuerliche Vertreter in der mündlichen Verhandlung einwandte, dass die Lohnverrechnung von einer versierten Steuerberatungskanzlei gemacht worden sei und es im Prüfungszeitraum keinerlei Anlass gegeben habe, daran zu zweifeln, dass die beschäftigten Freelancer nicht auf Werkvertragsbasis, sondern als Angestellte der Gesellschaft zu behandeln seien, da die zunehmend verschärfende Judikaturlinie hinsichtlich Beschäftigungen mittels Werkvertrags erst seit einem Zeitraum bestehe, der nach dem Prüfungsjahr liege, hat der Bf. im Fälligkeitszeitpunkt keine schuldhafte Pflichtverletzung als Anspruchsvoraussetzung für eine Haftungsinanspruchnahme zu verantworten, da es sich dabei um eine vertretbare Rechtsansicht im Fälligkeitszeitpunkt gehandelt hat.

Jedoch trifft dieses Argument im Zeitpunkt der Erlassung der Bescheide vom 9.5.2011 nicht mehr zu, da ihm aufgrund der Lohnsteuerprüfung nunmehr die geänderte Rechtsprechung zur Kenntnis gelangte. Dennoch kann dem Bf. auch hierbei keine Verletzung seiner Zahlungsverpflichtung zur Last gelegt werden, weil bereits vor der gemäß § 210 Abs. 4 BAO eingeräumten Zahlungsfrist bis 16.6.2011 die Aussetzung der Einhebung der gegenständlichen Abgaben gemäß § 212a Abs. 1 BAO beantragt (und bewilligt) wurde und der Ablauf der Aussetzung der Einhebung gemäß § 212a Abs. 5 BAO erst nach Beendigung seiner Geschäftsführertätigkeit bei der Primärschuldnerin (und sogar nach Eröffnung des Konkursverfahrens am Datum-1), nämlich am DatumGF (mit einer Zahlungsfrist bis 3.8.2012) bescheidmäßig verfügt wurde.

Der Abgabenausfall erfolgte daher nicht mehr in der Zeit der Geschäftsführung des Bf. Da somit eine schuldhafte Pflichtverletzung durch den Bf. nicht vorliegt, erfolgte die Inanspruchnahme des Bf. als Haftungspflichtiger für die Abgabenschuldigkeiten der C-GmbH nicht zu Recht.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

## Zulässigkeit einer Revision

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nach Art. 133 Abs. 6 Z 2 B-VG nicht zulässig, da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis nicht von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Die Entscheidung folgt vielmehr der dargestellten ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes.

Wien, am 27. Oktober 2016