

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch den Richter R. in der Beschwerdesache Bf., vertreten durch Stb., über die Beschwerde vom 19.06.2015 gegen den Bescheid der belangten Behörde FA betreffend Haftung gemäß § 224 iVm §§ 9 und 80 BAO zu Recht:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert und die Haftung auf folgende Abgaben im Gesamtausmaß von 394.620,50 Euro eingeschränkt:

- Umsatzsteuer 2003: 390.583,89 Euro
- Körperschaftsteuer 2000: 4.036,61 Euro

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

Entscheidungsgründe

1. Verfahrenslauf

Mit Bescheid vom 22.05.2015 wurde der Beschwerdeführer (in der Folge: Bf.) in seiner Eigenschaft als ehemaliger Geschäftsführer (Vertreter gemäß § 80 BAO) der Micro Primärschuldnerin (Steuernummer StNr. in der Folge: Primärschuldnerin) gemäß § 224 iVm §§ 9 Abs. 1 und § 90 BAO zur Haftung für Abgaben (Gesamtbetrag: 1.964.541,07 Euro) unter folgenden Bezeichnungen herangezogen:

- U 2002 349.603,38
- U 2003 1.562.648,10
- K 2000 16.149,65
- ZI 2000 2.274,15
- SZA 2000 319,98
- SZA 2001 566,27
- SZA 2002 158,26
- SZA 2001 495,72
- SZA 2002 11.089,72

• SZA 2003	9.758,50
• SZB 2003	5.738,67
• SZC 2003	5.738,67

Im angefochtenen Bescheid wurde u.a. darauf verwiesen, dass der Bf. im Zeitraum X.X.2000 bis X.X.2004 unbestritten handelsrechtlicher Geschäftsführer der Primärschuldnerin gewesen sei und in dieser Funktion für deren Abgabenschuldigkeiten hafte, wenn er nicht beweise, dass die Abgaben ohne sein Verschulden nicht entrichtet werden konnten.

Mit Schreiben vom 19.06.2015 brachte der Bf. Beschwerde gegen den Haftungsbescheid und die der Haftung zugrunde liegenden Abgabenbescheide der Primärschuldnerin ein. Begründend wurde ausgeführt, dass einerseits bereits Verjährung eingetreten sei und dem Bf. andererseits auch kein haftungsbegründendes schuldhaftes Verhalten angelastet werden könne. Zudem liege ein Zustellgebrechen (Zustellung an den Bf. statt an dessen Zustellbevollmächtigten) vor.

Schließlich wurde in der Beschwerde darauf hingewiesen, dass die Bescheide bezüglich Anspruchzinsen und Säumniszuschläge iZm. dem Haftungsbescheid nicht übermittelt worden seien und diese Bescheiddaten daher nicht bekannt seien.

Die belangte Behörde wies die Beschwerde mit Beschwerdevorentscheidung vom 14.08.2015 als unbegründet ab. Verjährung sei nicht eingetreten, da die Frist nach § 9 IO unterbrochen sei, für das Nichtvorliegen von haftungsbegründendem Verhalten sei der Bf. nachweispflichtig und die Zustellung des Haftungsbescheids an den Bf. entspreche dem § 22 AbgEO.

Mit Vorlageantrag vom 14.09.2015 begehrte der Bf. – ohne zusätzliche begründende Ausführungen und ohne Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung oder Entscheidung durch den Senat - die Entscheidung des Verwaltungsgerichtes über die Beschwerde.

Mit Schreiben vom 24.02.2017 brachte der Bf. umfangreiche Ergänzungen samt Beilagen zur Bescheidbeschwerde beim Verwaltungsgericht ein.

Im Wesentlichen bringt der Bf. darin vor, dass ihn keine schuldhafte Verletzung einer abgabenrechtlichen Verpflichtung treffe, die kausal für das Nichtabführen der Abgaben durch die Primärschuldnerin wäre. Die Primärschuldnerin habe nahezu durchgehend Vorsteuerguthaben in erklärt und sohin seien keine Abgabenschulden zu entrichten gewesen.

Am 18.06.2018 nahm der steuerliche Vertreter des Bf. beim Verwaltungsgericht Einsicht in den verwaltungsgerichtlichen Akt. Der Umfang der Einsicht wurde niederschriftlich festgehalten.

Mit Schriftsatz vom 30.06.2018 beantwortete der Bf. ein vom Verwaltungsgericht gestelltes Ersuchen um Ergänzung vom 10.04.2018 und stellte umfangreiche Beweisanträge.

Mit Beschluss vom 18.06.2018 forderte das Verwaltungsgericht die belangte Behörde auf, die für die Haftung des Bf. maßgeblichen Teile des Steuerakts der Primärschuldnerin samt dem Arbeitsbogen der abgabenrechtlichen Außenprüfung beizubringen. Dem wurde seitens der belangten Behörde nur insoweit entsprochen, als Teile des genannten Arbeitsbogens unter Hinweis darauf, dass der Steuerakt der Primärschuldnerin in Verstoß geraten sei, dem Verwaltungsgericht übermittelt wurde.

Mit Beschluss vom 10.08.2018 forderte das Verwaltungsgericht die belangte Behörde u.a. zur Darstellung auf, welche konkreten abgabenrechtlichen Verpflichtungen der Bf. nach Ansicht der belangten Behörde verletzt habe und welche Abgaben in welcher Höhe infolge der schuldhafte Pflichtverletzung des Bf. nicht einbringlich waren. Dieser Aufforderung ist die belangte Behörde insoweit nachgekommen, als sie eine Zustellbestätigung vom 29.05.2015 (aus der die Art des zugestellten Schreibens nicht hervorgeht) und einen Auszug aus dem Abgabenkonto der Primärschuldnerin übermittelt hat.

2. Sachverhalt

Dem gegenständlichen Erkenntnis wird folgender Sachverhalt zugrunde gelegt:

Der Bf. war zwischen X.X.2000 und X.X.2004 Geschäftsführer der Primärschuldnerin.

In Folge einer abgabenbehördlichen Prüfung kam es bei der Primärschuldnerin u.a. zur Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Körperschaftsteuer 2000, sowie Umsatzsteuer 2002 und 2003 einschließlich neuer Sachbescheide für diese Jahre, die zu Abgabennachforderungen durch die belangte Behörde führten (Körperschaftsteuer 2000: 16.149,65 Euro, Umsatzsteuer 2002: 573.867,21 Euro, Umsatzsteuer 2003: 1.562.648,10 Euro). Diese Beträge ergeben sich aus den genannten Abgabenbescheiden. Hinsichtlich der Umsatzsteuerbescheide 2002 und 2003 sind Rechtsmittelverfahren bei der belangten Behörde anhängig. Der Körperschaftsteuerbescheid 2000 vom 30.06.2008 ist in Rechtskraft erwachsen.

Die Nachforderungen resultieren nach dem Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung bei der Primärschuldnerin vom 16.06.2008 samt der dazu ergangenen Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 30.11.2007 aus folgenden Feststellungen:

- **Umsatzsteuer 2002 und 2003 - Ausfuhrlieferungen**

Steuerfreie Ausfuhrlieferungen wurden nicht anerkannt. Einerseits, weil diese Geschäfte unter ungewöhnlichen Umständen mit Unternehmern aus fremden Branchen, die Geschäftskontakte zur Primärschuldnerin bestritten haben, abgeschlossen worden sind. Auch gab es diverse Nachweismängel. Zudem ist in diesen Abholfällen nicht nachgewiesen, dass ausländische Abnehmer vorliegen und bestritten die von der Primärschuldnerin namhaft genannten Personen, Abnehmer der Ware gewesen zu sein. Die materiellen Voraussetzungen der Steuerbefreiung für Ausfuhrlieferungen (§ 6 Abs. 1 Z 1 iVm § 7 Abs. 1 Z 2 UStG 1994) liegen nach diesen Bescheiden nicht vor.

• Umsatzsteuer 2002 - Erlösverkürzungen

Es wurden im Warenwirtschaftssystem Verkäufe erfasst, die sich in der Buchhaltung nicht wiederfinden. Daraus wurde sachverhaltsmäßig abgeleitet, dass die Primärschuldnerin Umsätze getätigt hat, die sie nicht in die Abgabenerklärung aufgenommen hat.

• Körperschaftsteuer 2000

Es wurde für ein Fahrzeug der Marke Ferrari eine Luxustangente dem Betriebsergebnis hinzugerechnet, eine verdeckte Ausschüttung in Form von privat veranlassten Reisen des Bruders des Bf. festgestellt und eine verdeckte Ausschüttung in Zusammenhang mit der Wohnung des Bruders des Bf. und deren Inventar angesprochen.

Bescheidmäßig vorgeschrieben wurden der Primärschuldnerin auch folgende Anspruchzinsen und Säumniszuschläge:

- Anspruchzinsen 2000: 2.274,15 Euro
- erster Säumniszuschlag 2000: 319,98 Euro
- erster Säumniszuschlag 2001: 566,27 Euro
- erster Säumniszuschlag 2002: 158,26 Euro
- erster Säumniszuschlag 2001: 495,72 Euro
- erster Säumniszuschlag 2002: 11.089,72 Euro
- erster Säumniszuschlag 2003: 9.758,50 Euro
- zweiter Säumniszuschlag 2003: 5.738,67 Euro
- dritter Säumniszuschlag 2003: 5.738,67 Euro

Die Abgaben- und Wiederaufnahmbescheide für Körperschaftsteuer 2000, Umsatzsteuer 2002 und 2003 wurden dem Bf. gemeinsam mit dem angefochtenen Bescheid zustellt.

Dem Bf. wurde von der belangten Behörde weder ausdrücklich bekanntgegeben, dass Bescheide hinsichtlich der ansonsten aufgelisteten Abgaben gegenüber der Primärschuldnerin erlassen wurden noch wurden dem Bf. solche Bescheide zugänglich gemacht. Die Grundlagen und Berechnungen der ansonsten aufgelisteten Abgaben sind dem angefochtenen Bescheid nicht zu entnehmen und wurden dem Bf. (und dem Verwaltungsgericht) auch sonst nicht von der belangten Behörde offen gelegt.

Über das Vermögen der Primärschuldnerin wurde vom Gericht unter der Aktenzahl GZ. am X.X.2005 der Konkurs eröffnet und mit Beschluss vom X.X.2018 bei einer Verteilungsquote von 0,02% aufgehoben.

Die vom Haftungsbescheid erfassten Abgabenschulden der Primärschuldnerin sind bei dieser, soweit sie die Konkursquote von 0,02% übersteigen, uneinbringlich.

Der Bf. hat in seiner Eigenschaft als Vertreter der Primärschuldnerin (§ 80 BAO) schuldhaft abgabenrechtliche Verpflichtungen (Entrichtung von Abgaben, Einreichung korrekter Steuererklärungen) verletzt. Diese Verletzung ist kausal für die Uneinbringlichkeit der Abgaben.

Im Beschwerdeverfahren über die Haftung ist ein Antrag auf mündliche Verhandlung oder Entscheidung durch den Senat nicht gestellt worden.

3. Beweiswürdigung

Im Haftungsverfahren nach § 9 BAO hat Vertreter darzutun, aus welchen Gründen ihm die Erfüllung der abgabenrechtlichen Pflichten unmöglich gewesen sei, widrigenfalls angenommen wird, dass die Pflichtverletzung schulhaft gewesen ist. Zudem spricht bei schulhafter Pflichtverletzung die Vermutung für eine Kausalität zwischen der Pflichtverletzung und dem Abgabenausfall (siehe VwGH 23.04.2008, 2004/13/0142).

Die nach § 9 BAO erforderliche Verschuldensprüfung hat von der objektiven Richtigkeit der Abgabenfestsetzung auszugehen (VwGH 23.04.2008, 2004/13/0142 mVa VwGH 23.04.2008, 2004/13/0142, VwGH 27.02.2008, 2005/13/0094).

Angesichts dieser Beweislastverteilung ergibt sich der festgestellte Sachverhalt aufgrund der Abwägung folgender Beweismittel:

- Abgabenbescheide gegenüber der Primärschuldnerin (Umsatzsteuer 2002, Umsatzsteuer 2003, Kapitalertragsteuer 2000), jeweils vom 30.06.2008 hinsichtlich der Höhe der haftungsrelevanten Abgabenschuld;
- Einsichtnahme in den elektronischen Veranlagungsakt der Primärschuldnerin hinsichtlich der Rechtskraft des Körperschaftsteuerbescheids vom 30.06.2008;
- Einsichtnahme in das Abgabenkonto der Primärschuldnerin;
- Stellungnahme des Bf. vom 30.06.2018;
- Beschwerde vom 19.06.2015 zum Beweis, dass kein Antrag auf mündliche Verhandlung und Entscheidung durch den Senat gestellt wurde;
- Vorlageantrag vom 14.09.2015 zum Beweis, dass kein Antrag auf mündliche Verhandlung und Entscheidung durch den Senat gestellt wurde;
- Schreiben des Bf. vom 24.02.2017 samt Beilagen;
- soweit vorhanden: Arbeitsbogen der Betriebsprüfung betreffend die Außenprüfung bei der Primärschuldnerin;
- Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung bei der Primärschuldnerin vom 16.06.2008 samt der dazu ergangenen Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 30.11.2007;
- Gutachten des Sachverständiger iZm. dem Strafverfahren gegen den späteren Geschäftsführer der Primärschuldnerin;
- Ediktsdatei zum Konkursverfahren der Primärschuldnerin;
- Firmenbuchauszug der Primärschuldnerin hinsichtlich der Eigenschaft des Bf. als Vertreter iSd § 80 BAO;
- Vorlageantrag des Masseverwalters der Primärschuldnerin vom 16.02.2015 zum Nachweis, dass die Abgabenbescheide (Umsatzsteuer 2002 bis 2003) der Primärschuldnerin noch nicht rechtskräftig sind;

Eine detaillierte Beweiswürdigung findet sich in den jeweiligen Unterpunkten in den rechtlichen Erwägungen.

4. Entscheidung durch den Einzelrichter

Gemäß § 272 Abs. 2 BAO obliegt die Entscheidung dem Senat, wenn es in der Beschwerde, im Vorlageantrag (§ 264 BAO), in der Beitrittserklärung (§ 258 Abs. 1 BAO) oder, wenn ein Bescheid gemäß § 253 BAO an die Stelle eines mit Bescheidbeschwerde angefochtenen Bescheides tritt, innerhalb eines Monates nach Bekanntgabe (§ 97 BAO) des späteren Bescheides, beantragt wird. Dasselbe gilt nach § 274 Abs. 1 Z 1 BAO für die Durchführung einer mündlichen Verhandlung.

In seiner Beschwerde vom 19.06.2015 hat der Bf. folgenden Antrag gestellt: „*Für den Fall, dass die Beschwerde ohne Erlassung einer Beschwerdevorentscheidung dem Verwaltungsgericht zur Entscheidung vorgelegt wird, beantragen wir bereits jetzt die Entscheidung betreffend der Beschwerden gegen die Umsatzsteuerbescheide 2002 und 2003, sowie Körperschaftsteuer 2000 durch den Senat gemäß § 272 Abs. 2 Z 1 BAO sowie die Durchführung einer mündlichen Verhandlung gemäß § 274 Abs. 1 Ziffer 1 BAO.*

Dieser Antrag betrifft nach seinem Wortlaut das dem Haftungsverfahren nachgestellte Beschwerdeverfahren iZm. den Abgabenbescheiden der Primärschuldnerin. Zudem wurde die Beschwerde gegen den Haftungsbescheid von der belangten Behörde mittels Beschwerdevorentscheidung erledigt, sodass die vom Bf. gestellte Bedingung seines Antrags (sollte man ihn entgegen seinem Wortlaut auf das Haftungsverfahren beziehen) nicht eingetreten ist.

Im Vorlageantrag vom 14.09.2015 stellte der Bf. keinen Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung oder Entscheidung durch den Senat.

Mit Schreiben vom 09.11.2016 stellte der Bf., die Anträge, die mit Schriftsatz vom 19.06.2015 (Beschwerde) beantragte Entscheidung durch den Senat gemäß § 272 Abs. 2 Z 1 BAO sowie die ebenfalls mit diesem Schriftsatz beantragte Durchführung einer mündlichen Verhandlung um den zugrundeliegenden Umsatzsteuerbescheid 2004 zu erweitern. Auch dieser Antrag bezieht sich - abgesehen von der Nichteinhaltung der Fristen nach den §§ 272 und 274 BAO - nicht auf das Haftungsverfahren.

Im gegenständlichen Verfahren liegt damit weder ein Antrag auf Entscheidung durch den Senat noch ein Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor. Demnach war das Verfahren durch einen Einzelrichter durchzuführen.

5. Rechtliche Erwägungen

5.1. Zustellung des Haftungsbescheids

In der Beschwerde vom 19.06.2015 rügt der Bf., die Zustellung des Haftungsbescheids an seine Person, statt an den Zustellbevollmächtigten, stelle ein Zustellgebrechen dar, das den angefochtenen Bescheid mit Rechtswidrigkeit belaste.

Bei der Geltendmachung von Haftungen gemäß § 224 BAO handelt es sich um Erledigungen im Einhebungsverfahren iSd § 103 Abs. 1 BAO (§ 224 BAO findet sich im sechsten Abschnitt der BAO, der von der Einhebung der Abgaben handelt). Die Abgabenbehörden sind nach dieser Gesetzesstelle aus Zweckmäßigskeitsgründen trotz Vorliegens einer Zustellungsbevollmächtigung zur unmittelbaren Zustellung von Erledigungen an die zur Haftung Herangezogenen als Vollmachtgeber berechtigt (vgl. VwGH 17.11.2004, 99/14/0029 mVa VwGH 24.11.1993, 92/13/0288).

Die Zustellung des angefochtenen Bescheids unmittelbar an den Bf. erweist sich demnach als zulässig.

5.2. Allgemeines

Die Beurteilung, ob die Haftung dem Grunde nach zu Recht besteht, obliegt im Beschwerdeverfahren dem Verwaltungsgericht; es hat dabei grundsätzlich von der Sach- und Rechtslage im Zeitpunkt seiner Entscheidung auszugehen. Es liegt im Wesen einer meritorischen Beschwerdeentscheidung, dass das Verwaltungsgericht die Sache nach allen tatsächlichen und rechtlichen Gesichtspunkten neu zu überprüfen hat. Es hat daher auch im Falle einer Haftungsinanspruchnahme die Umstände zu berücksichtigen, die im Zeitpunkt der Erlassung des Erkenntnisses gegeben sind (idS. VwGH 27.04.2000, 98/15/0129 zur Berufungsbehörde).

Gemäß § 9 Abs. 1 BAO haften die in den §§ 80 ff leg. cit. bezeichneten Vertreter neben den durch sie vertretenen Abgabepflichtigen für die diese treffenden Abgaben insoweit, als die Abgaben infolge schuldhafte Verletzung der den Vertretern auferlegten Pflichten nicht eingebbracht 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.

Voraussetzung für die Inanspruchnahme als Haftender nach den §§ 9 und 80 BAO ist eine Abgabenforderung, deren Zahlungstermin in die Zeit der Vertretertätigkeit fällt, gegen den Vertretenen, die Stellung als Vertreter, die Uneinbringlichkeit dieser Abgabenforderung, eine Pflichtverletzung des Vertreters, ein Verschulden des Vertreters an der Pflichtverletzung und die Ursächlichkeit der Pflichtverletzung für die Uneinbringlichkeit. Beim kumulativen Vorliegen dieser Voraussetzungen ist überdies die Geltendmachung der Haftung in das Ermessen der Abgabenbehörde gestellt (VwGH 03.07.2003, 2000/15/0043). Es steht fest, dass der Bf. zwischen X.X.2000 und X.X.2004 Geschäftsführer und damit Vertreter iSd § 80 BAO der Primärschuldnerin gewesen ist

Zunächst ist festzuhalten, dass die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid folgende Abgaben zur Haftungen durch den Bf. unter nachfolgenden Bezeichnungen geltend macht: U 2002 (€ 361.631,29), U 2003 (€ 1.562.648,10), K 2000 (€ 16.149,65), ZI 2000 (€ 2.274,15), SZA 2000 (319,98), SZA 2001 (€ 566,27), SZA 2002 (€ 158,26), SZA 2001 (€ 495,72), SZA 2002 (€ 11.089,72), SZA 2003 (€ 9.758,50), SZB 2003 (€ 5.738,67), SZC 2003 (€ 5.738,67);

Weder der angefochtene Bescheid, noch die diesem angefügten Beilagen enthalten Hinweise darauf, welche Abgaben sich hinter den oben dargestellten Kürzeln verbergen.

Die angeführten Beträge stimmen jedoch, was Umsatzsteuer 2003 und Körperschaftsteuer 2000 betrifft, mit den Nachforderungen aus den übermittelten Abgabenbescheiden an die Primärschuldnerin überein, sodass für den Empfänger des angefochtenen Bescheids nachvollziehbar ist, dass es sich bei „U“ um Umsatzsteuer und bei „K“ um Körperschaftsteuer handelt. Dieses Verständnis ergibt sich auch aus der Beschwerde vom 19.06.2015.

Wofür die Abkürzungen „ZI“ und „SZA“, „SZB“ und „SZC“ stehen, ergibt sich aus dem angefochtenen Bescheid auch unter Einbeziehung der Beilagen nicht. Offenbar gemeint (siehe ein im Web einsehbares Verzeichnis der Abgabenarten: <https://www.bmf.gv.at/steuern/fristen-verfahren/Verzeichnis-der-Abgabenarten.html>) sind „Anspruchzinsen“ und „Säumniszuschläge“. Auch dies wurde vom Bf. in seiner Beschwerde so verstanden, zumal er die Zustellung der die Anspruchzinsen und Säumniszuschläge betreffenden Bescheide fordert.

5.3. Abgabenanspruch gegen die Primärschuldnerin

Haftung setzt die Schuld eines anderen voraus. Es handelt sich um das Einstehenmüssen für eine fremde Abgabenschuld. Dem Haftenden gegenüber wird die Abgabe nicht festgesetzt, sondern er wird lediglich zur Zahlung einer bereits festgesetzten und fälligen Abgabenschuld mit besonderem Bescheid (Haftungsbescheid) herangezogen. Der Haftungsbescheid wirkt hierbei insoweit konstitutiv, als erst durch seine Erlassung der Haftende zum Gesamtschuldner wird (VwGH 20.04.1989, 89/16/0009 zu § 11

BAO; vgl. auch *Stoll*, BAO-Kommentar, § 9, 115; *Ritz*, BAO⁶, § 7 Rz 1). Vor Erlassung des Haftungsbescheides ist für den potentiell Haftungspflichtigen noch keine Schuld entstanden (vgl. VwGH 28.11.2002, 2002/13/0045).

Werden Haftungsbescheide erst nach Inanspruchnahme des Erstschuldners erlassen, so setzt die Inanspruchnahme nicht die Rechtskraft (im formellen Sinn) des an den Erstschuldner gerichteten Abgaben- bzw. Haftungsbescheides voraus (vgl. *Ritz*, BAO⁶ § 224 Rz 5 mVa VwGH 13.9.1988, 86/14/0095). Die Ausführungen des Bf. in seiner Stellungnahme vom 30.06.2018, Seite 2, wonach die Abgabenbescheide der Primärschuldnerin nicht rechtskräftig seien, gehen daher hinsichtlich der verfahrensgegenständlichen Haftung ins Leere.

Die Frage, ob ein Abgabenanspruch gegeben ist, ist als Vorfrage im Haftungsverfahren nach § 9 BAO nur dann zu beantworten, wenn kein eine Bindungswirkung auslösender Abgabenbescheid oder Haftungsbescheid vorangegangen ist (vgl. z.B. VwGH 13.09.2006, 2003/13/0131).

Die Höhe der Abgabenschulden der Primärschuldnerin sind deren aktenkundigen Abgabenbescheiden, die zu Abgabennachforderungen durch die belangte Behörde führten (Körperschaftsteuer 2000: 16.149,65 Euro, Umsatzsteuer 2002: 573.867,21 Euro, Umsatzsteuer 2003: 1.562.648,10 Euro), zu entnehmen. Das Bestehen dieser Ansprüche ist für das Verwaltungsgericht im Haftungsverfahren bindend. Dass es sich dabei um „zu Unrecht nicht anerkannter Ausfuhrlieferungen bzw Vorsteuerbeträge“ handelt, steht nach Ansicht des Verwaltungsgerichts – entgegen den Ausführungen des Bf. in seinen Schreiben vom 24.02.2017, Seite 12 - der Annahme einer Abgabenschuldigkeit nicht entgegen. Auch in diesen Fällen ist eine Abgabenschuld entstanden. Die "Reduktion von Abgabengutschriften" ist nur aufgetreten, weil sich Begünstigungen (Steuerbefreiung), die die Primärschuldnerin im Abgabenverfahren in Anspruch genommen hat, als unberechtigt herausgestellt haben. Diese Abgabenansprüche sind gemäß § 4 BAO (hinsichtlich der Körperschaftsteuer 2000) bzw. gemäß § 19 Abs. 2 UStG 1994 (hinsichtlich Umsatzsteuer 2002 und 2003) im Zeitraum der Geschäftsführerschaft des Bf. entstanden und wären von ihm zu erklären und entrichten gewesen.

Einwendungen gegen die Richtigkeit der Abgabenfestsetzung sind nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes in einem gemäß § 248 BAO durchzuführenden Abgabenverfahren und nicht im Haftungsverfahren geltend zu machen (vgl. VwGH 27.01.2010, 2009/16/0309).

5.4. Uneinbringlichkeit

Die Haftung nach § 9 BAO ist eine Ausfallhaftung (*Ritz*, BAO⁶ § 9 Rz 4 mVa VwGH 24.2.2004, 99/14/0278). Voraussetzung ist die objektive Uneinbringlichkeit der betreffenden Abgaben im Zeitpunkt der Inanspruchnahme des Haftenden (*Ritz*, BAO⁶

§ 9 Rz 5 mVa VwGH 31.3.2004, 2003/13/0153). Im Streitfall ist der Konkurs über das Vermögen der Primärschuldnerin mit Beschluss des Gericht vom X.X.2018 rechtskräftig mit einer Quote von 0,02% eingestellt worden. Uneinbringlichkeit hinsichtlich der Abgabenforderungen ist demnach gegeben und war auch bei Erlassen des angefochtenen Bescheids bereits absehbar, zumal das Konkursverfahren gegen die Primärschuldnerin bereits am X.X.2005, also mehr als zweieinhalb Jahre vor Ergehen der Abgabenbescheide (30.06.2008), eröffnet worden ist.

Der Bf. hat überdies im gesamten Verfahrenslauf nicht dargetan, dass die bescheidmäßig festgesetzten Abgaben einbringlich gewesen wären. Zudem wird im Gutachten (Seite 32) des Sachverständiger iZm. dem Strafverfahren gegen den Bruder des Bf. und späteren Geschäftsführer der Primärschuldnerin ausgeführt, dass die Ausführungen des Bruders des Bf. wonach eine verspätete bzw. keine Auszahlung von (im Verwaltungsverfahren strittigen) Vorsteuerguthaben die Ursache für den Konkurs der Primärschuldnerin gewesen wäre, nur bedingt nachvollziehbar sei. Diese Guthaben betreffen zudem nicht den Haftungszeitraum.

Für das Verwaltungsgericht steht die Uneinbringlichkeit der Abgaben, soweit sie die Quote übersteigen, zweifelsfrei fest.

5.5. Verjährung

Persönliche Haftungen werden durch Haftungsbescheid geltend gemacht. Die Erlassung von Haftungsbescheiden ist nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes eine Einhebungsmaßnahme; sie ist nur innerhalb der Einhebungsverjährungsfrist (§ 238 BAO) zulässig (VwGH 24.06.2010, 2010/16/0014 mwN).

Nach § 238 Abs. 1 BAO verjährt das Recht eine fällige Abgabe einzuheben und zwangsweise einzubringen, binnen fünf Jahren nach Ablauf des Kalenderjahres, in welchem die Abgabe fällig geworden ist, keinesfalls jedoch früher als das Recht zur Festsetzung der Abgabe.

Speziellere Normen gegenüber § 238 BAO (und diesem damit vorgehend) sind § 9 Abs. 1 KO sowie § 9 Abs. 1 AO (vgl. VwGH 24.06.2010, 2010/16/0014 mwN), bzw. seit Inkrafttreten des IRÄG 2010, BGBl. I Nr. 29/2010 vom 20.05.2010, nunmehr § 9 IO (siehe *Ritz*, BAO⁶ § 238 Rz 14).

Nach § 9 Abs. 1 IO wird durch die Anmeldung im Insolvenzverfahren die Verjährung der angemeldeten Forderung unterbrochen. Die Verjährung der Forderung gegenüber dem Schuldner beginnt von neuem mit dem Ablauf des Tages, an dem der Beschluss über die Aufhebung des Insolvenzverfahrens rechtskräftig geworden ist. Dieser Beschluss des Gericht erfolgte am X.X.2018. Mit diesem Tag begann die Frist des § 238 Abs. 1 BAO erneut zu laufen. Sie endet demnach erst im Jahr 2023. Eine Verjährung der Haftung ist

bei den der Primärschuldnerin bescheidmäßigt vorgeschriebenen Abgaben daher nicht eingetreten.

5.6. Verletzung abgabenrechtlicher Verpflichtungen

Für die Haftung nach § 9 BAO ist nur die Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten von Bedeutung (*Ritz*, BAO⁶ § 9 Rz 9 mVa VwGH 18.10.1995, 91/13/0037, 91/13/0038; 2.7.2002, 96/14/0076). Zu diesen abgabenrechtlichen Pflichten gehören nach *Ritz*, BAO⁶ § 9 Rz 12, abgesehen von der Abgabenentrichtung, vor allem die Führung gesetzlicher Aufzeichnungen (z.B. VwGH 30.5.1989, 89/14/0043) und die Offenlegungs- und Wahrheitspflicht (VwGH 23.1.2003, 2001/16/0291).

Zu den abgabenrechtlichen Pflichten des Vertreters gehört es auch, dafür zu sorgen, dass die gesetzlich vorgesehenen Abgabenerklärungen rechtzeitig und richtig eingereicht werden (VwGH 29.05.2001, 2001/14/0006 mVa VwGH 30.05.1989, 98/14/0043). Richtiges Einreichen bedeutet inhaltliche Korrektheit. Es ist bei der Primärschuldnerin nach Durchführung einer abgabenbehördlichen Überprüfung zu erheblichen steuerlichen Nachforderungen für den Zeitraum der Geschäftsführerschaft des Bf. gekommen, weshalb davon auszugehen ist, dass die Primärschuldnerin, deren Vertreter der Bf. war, die Abgabenerklärungen inhaltlich nicht korrekt eingebracht hat.

Für Selbstbemessungsabgaben, wie die Umsatzsteuer, kommt es zur Beurteilung der Erfüllung oder Verletzung der abgabenrechtlichen Pflichten des Vertreters auf jenen Zeitpunkt an, zu dem die Abgabe bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung abzuführen gewesen wäre (vgl. VwGH 15.12.2004, 2004/13/0146).

Der Einwand des Bf. (z.B. im Schreiben vom 24.02.2017, Seite 12), wonach der Konkurs der Primärschuldnerin erst nach dem Zeitraum der Geschäftsführerschaft des Bf. beantragt wurde, ändert nichts an der Fälligkeit der haftungsgegenständlichen Abgabenschuldigkeiten während aufrechter Geschäftsführerschaft des Bf.

Abgabenrechtliche Pflichten werden nicht erfüllt, wenn Abgaben, die zu entrichten gewesen wären, nicht entrichtet worden sind (vgl. VwGH 16.12.1999, 96/15/0104). Nach dem festgestellten Sachverhalt sind Abgaben in erheblicher Höhe nicht entrichtet worden, deren Entstehung und Fälligkeit im Zeitraum der Geschäftsführerschaft des Bf. liegt.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. VwGH 26.11.1997, 95/13/0111) kann die Behörde eine schuldhafte Pflichtverletzung annehmen, wenn von einer Gesellschaft wesentliche Teile der Einnahmen in der Buchhaltung nicht erfasst und daher die jeweils monatlich fällig gewordenen Vorauszahlungen an Umsatzsteuer nicht in der dem Gesetz entsprechenden Höhe entrichtet werden und nach späterer Steuervorschreibung infolge der inzwischen eingetretenen Vermögenslosigkeit die Steuerschuld nicht (mehr) entrichten kann. Dies muss auch für den Fall gelten, dass die Gesellschaft den Vorsteuerabzug oder eine Steuerbefreiung für sich in Anspruch

nimmt, die sich nach späterer abgabenbehördlicher Überprüfung als unberechtigt herausstellen. Die Abgabenansprüche entstehen nach den Bestimmungen des § 19 UStG 1994 und nicht erst mit der Feststellung, der Abgabenbehörde, dass der Vorsteuerabzug bzw. die Steuerbefreiung unberechtigt war. Somit geht der Einwand des Bf. im Schreiben vom 24.02.2017, Seite 11, dass die per 30.06.2008 bescheidmäßig ergangene Abgabenschulden im Zeitraum der Geschäftsführertätigkeit des Bf. noch nicht bestanden hätten, ins Leere.

In seiner Stellungnahme vom 30.06.2018 weist der Bf. auf Seite 5 darauf hin, dass aus dem Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung bei der Primärschuldnerin vom 18.06.2008 keine relevanten Feststellungen bezüglich mangelnder Ordnungsmäßigkeit der Buchführung hervor gehen, z.B. wären auch bei den Zusammenfassenden Meldungen keine Abweichungen zu den Jahressteuererklärungen für den Zeitraum 2000 bis 2005 festgestellt worden, was auch als Beweis dafür zu sehen sei, dass von einer sorgfältigen Geschäftsführung des Bf. bzw. seines Bruders (welcher der nachfolgende Geschäftsführer der Primärschuldnerin war) jedenfalls im Zeitraum 2000 bis X.X.2005 (Insolvenzantrag) auszugehen sei. Hinsichtlich des Bestehens eines Haftungsanspruches gemäß § 9 BAO kommt diesem Vorbringen schon deshalb keine Bedeutung zu, weil die zu verantwortende Verletzung abgabenrechtlicher Verpflichtungen nicht in der fehlerhaften Buchführung, sondern vor allem in der Nichtabfuhr fälliger Abgaben liegt. Das Bestehen dieser Abgaben ergibt sich wiederum aus den für das Verwaltungsgericht im Haftungsverfahren bindenden Abgabenbescheiden.

Die Haftungsanspruchnahme setzt eine Kausalität zwischen schuldhafter Pflichtverletzung und Abgabenausfall voraus. Die Pflichtverletzung muss zur Uneinbringlichkeit geführt haben. Wäre die Abgabe auch ohne schuldhafte Pflichtverletzung des Vertreters uneinbringlich geworden, so besteht keine Haftung (*Ritz*, BAO⁶ § 9 Rz 24 mwN).

Hat der Vertreter schuldhaft seine Pflicht verletzt, für die Abgabenentrichtung aus den Mitteln der Gesellschaft zu sorgen, so darf die Abgabenbehörde davon ausgehen, dass die Pflichtverletzung für die Uneinbringlichkeit ursächlich war (vgl. z.B. VwGH 28.06.2012, 2011/16/0126). Zum Vorliegen eines Verschuldens siehe unten. Beweismittel aus denen hervorgeht, dass die Abgaben auch bei korrektem Einreichen der Steuererklärungen uneinbringlich gewesen wären, hat der Bf. nicht vorgelegt, weshalb der dargestellten Rechtsprechung folgend, von der Kausalität der Pflichtverletzung für die Uneinbringlichkeit auszugehen ist.

5.7. Verschulden

5.7.1. Allgemeines

Nur schuldhafte Verletzungen abgabenrechtlicher Pflichten berechtigen zur Haftungsinanspruchnahme. Eine bestimmte Schuldform ist nicht gefordert (Ritz, BAO⁶ § 9 Rz 18 mVa VwGH 18.10.1995). Als schuldhaft im Sinne dieser Bestimmung gilt jede Form des Verschuldens, auch leichte Fahrlässigkeit.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hat 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 darf. Den Vertreter trifft dabei eine qualifizierte Behauptungs- und Konkretisierungslast (VwGH 03.09.2008, 2006/13/0121 mwN).

Auch bei der Umsatzsteuer ist es Sache des Geschäftsführers, die Gründe darzulegen, die ihn ohne sein Verschulden daran gehindert haben, die ihm obliegenden abgabenrechtlichen Verpflichtungen zu erfüllen (vgl. VwGH 18.10.1995, 91/13/0037).

Die nach § 9 BAO erforderliche Verschuldensprüfung hat von der objektiven Richtigkeit der Abgabenfestsetzung auszugehen (vgl. VwGH 23.04.2008, 2004/13/0142).

Daraus folgt, dass für die Haftung, der dem an die Primärschuldnerin ergangenen Abgabenbescheid zugrunde liegende Sachverhalt heranzuziehen ist, da es nicht Zweck des Haftungsverfahrens sein kann, die Sachverhaltserhebungen des Abgabenverfahrens zu wiederholen, die ohnedies Gegenstand des vom Bf. angestrengten Beschwerdeverfahrens nach § 248 BAO sind. Lediglich haftungserhebliche Sachverhaltsfragen, die der Abgabenbescheid offen lässt, sind im Haftungsverfahren im Rahmen der freien Beweiswürdigung zu ermitteln.

Die Voraussetzungen der Haftung im Abgabenverfahren sind eigenständig (auch hinsichtlich des Verschuldens) zu beurteilen, weshalb auch Beurteilungen der Verhaltensweisen des Vertreters im Gerichtsverfahren betreffend Abgabenhinterziehung oder vor einer anderen Verwaltungsbehörde nicht maßgeblich sein kann (vgl. VwGH 23.04.2008, 2004/13/0142). Weder ein völliges Unterbleiben eines Strafverfahrens, noch die Einstellung von Vorerhebungen oder einer Voruntersuchung, noch ein freisprechendes Urteil des Strafgerichtes könnte nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes eine Bindung der Abgabenbehörde bei der Beurteilung der Haftungsvoraussetzungen nach § 9 BAO bewirken (vgl. z.B. VwGH 16.09.2003, 2003/14/0040). Zumal eine Bindungswirkung an strafgerichtliche Urteile bzw. Freisprüche nicht besteht, kann aus dem vom Bf. in seiner Stellungnahme vom 30.06.2018, Seite 2 (vgl. auch Schreiben des Bf. vom 24.02.2017, Seite 10 f) angesprochenen Umstand,

dass bereits im Jahr 2012 das Ermittlungsverfahren der Staatsanwaltschaft-Y hinsichtlich der vom zuständigen Finanzamt behaupteten Finanzvergehen eingestellt wurden, kein Ausschluss der Haftungsverpflichtung des Bf. abgeleitet werden. In diesem Zusammenhang ist wiederum darauf zu verweisen, dass das Verwaltungsgericht im Haftungsverfahren an den Abgabenbescheid gebunden ist. Die Einstellung eines gerichtlichen Strafverfahrens ändert nichts an dem bestehenden Abgabenanspruch. Weist der Haftungspflichtige ein Verschulden an einer Verletzung der Pflicht zur Entrichtung bzw. Abfuhr einer Abgabe von sich, so hat die Behörde zwar von der objektiven Richtigkeit der Abgabenvorschreibung auszugehen, muss sich aber im Haftungsverfahren mit dem das Verschulden bekämpfenden Einwand des Haftungspflichtigen befassen (*Rauscher, Die Haftung des Geschäftsführers für Steuern und Abgaben, 52 mVa VwGH 27.02.2008, 2005/13/0094*).

Entspricht der Geschäftsführer seiner Obliegenheit, das Nötige an Behauptungen und Beweisanbot zu seiner Entlastung darzutun, dann liegt es an der Behörde, erforderlichenfalls Präzisierungen und Beweise vom Geschäftsführer abzufordern, jedenfalls aber konkrete Feststellungen über die von ihm angebotenen Entlastungsbehauptungen zu treffen. Einen Erkundungsbeweis aufzunehmen ist die Behörde nicht gehalten (vgl. VwGH 27.02.2008, 2005/13/0074).

Der Bf. führt auf Seite 8 seiner Stellungnahme von 30.06.2018 aus, es sei aufgrund der bisherigen Erkenntnisse und der langen Verfahrensdauer nicht davon auszugehen, dass die belangte Behörde die bereits angeforderten entlastenden Beweise, wozu letztlich auch die zu Grunde liegenden rechtskräftigen Abgabenbescheide der Primärschuldnerin gehörten, im gegenständlichen Beschwerdeverfahren vorlegen könne.

Aus der zitierten Rechtsprechung ist abzuleiten, dass die Behörde allenfalls vom Haftungspflichtigen Unterlagen abzufordern hat, nicht jedoch umgekehrt, dass der Haftungspflichtige berechtigt wäre, Unterlagenbeschaffung von der Behörde zu verlangen, was auf einen Erkundungsbeweis hinausliefe. Eine Verpflichtung der belangten Behörde „angeforderte entlastende Beweise“ vorzulegen (im Sinne von einer Beauftragung der Behörde zu Erhebung womöglich bei anderen Behörden vorhandener Beweismittel) besteht nach Ansicht des Verwaltungsgerichts nicht. Der Haftungspflichtige kann sich seiner Beweislast nicht dadurch entledigen, dass er auf Dokumente oder Verfahren vor anderen Behörden oder Gerichten mit der Aufforderung hinweist, die Behörde möge sich um die Beschaffung von Entlastungsbeweisen kümmern.

Zusammenfassend verantwortet sich der Bf. in seiner Stellungnahme vom 30.06.2018 damit, dass er im Zeitraum seiner Bestellung als Geschäftsführer der Primärschuldnerin alle Geschäftsvorfälle der Gesellschaft vollständig, zeitgerecht und auch richtig iSd geltenden gesetzlichen Vorschriften in der Buchhaltung, den Nebenaufzeichnungen und in den Steuererklärungen erfasst, mit Belegen dokumentiert und im Rahmen der laufend und rechtzeitig erstellten Jahresabschlüsse und Steuererklärungen entsprechend offengelegt habe. Der Bf. weist außerdem darauf hin, dass in den Zeiträumen, in denen er Vertreter der Primärschuldnerin war, keine Rückstände auf dem Abgabenkonto derselben

ausgehaftet seien. Die haftungsgegenständlichen Abgabenforderungen seien keine Abgaben im engeren Sinne, sondern nachträglich aberkannte Forderungen gegen die Finanz (Vorsteuern, Steuerbefreiungen).

Mit dieser Verantwortung entfernt sich der Bf. von dem für das Verwaltungsgericht bindenden Abgabenbescheiden, aus denen sich Entstehen und Fälligkeit der geschuldeten Abgaben ergeben. Die nicht vorhandenen Rückstände resultieren aus den fehlerhaften Abgabenerklärungen, die von der Primärschuldnerin eingereicht worden sind. Ob die Einwendungen, die sich gegen das Bestehen des Abgabenanspruchs richten, berechtigt sind, ist im Rahmen des vom Bf. ebenfalls angestrengten und dem Haftungsverfahren nachfolgenden Beschwerdeverfahren gemäß § 248 BAO hinsichtlich der Abgabenbescheide zu untersuchen.

5.7.2. Vertretbare Rechtsansicht

Der Bf. verantwortet sich insbesondere und mehrfach mit dem Vorliegen einer vertretbaren Rechtsansicht.

Ein Rechtsirrtum bzw. das Handeln auf Grund einer vertretbaren Rechtsansicht kann die Annahme eines Verschuldens ausschließen. Gesetzesunkenntnis oder irrtümlich objektiv fehlerhafte Rechtsauffassungen sind aber nur dann entschuldbar und nicht als Fahrlässigkeit zuzurechnen, wenn die objektiv gebotene, der Sache nach pflichtgemäß, nach den subjektiven Verhältnissen zumutbare Sorgfalt nicht außer Acht gelassen wurde. Ein nicht vorwerfbarer Rechtsirrtum wird durch den bloßen Hinweis auf eine andere Rechtsmeinung im Übrigen noch nicht dargetan (vgl. VwGH 26.08.2009, 2007/13/0024 mwN).

Im Erkenntnis vom 25.04.2002, 99/15/0253 hat sich der Verwaltungsgerichtshof zu einer ähnlich gelagerten Argumentation folgendermaßen geäußert: „*Weiters meint der Beschwerdeführer, die erst auf Grund der Ergebnisse einer abgabenbehördlichen Prüfung vom Oktober 1996 vorgeschriebene Umsatzsteuer (fehlende Ausfurnachweise, formell nicht korrekte Abwicklung hinsichtlich der EUSt im Rahmen der UVA 1/94, Zuschätzungen im Gastronomiebereich) sei aus dem Haftungsbetrag auszuscheiden. Er habe seinerzeit die Abgabenerklärungen entsprechend seiner - vertretbaren - Auffassung abgegeben und die Abgaben entrichtet. Der Umstand, dass die Abgabenbehörde seine - wenngleich unrichtige - Rechtsansicht nicht teile, führe noch nicht zu einem haftungsbegründenden Verschulden seinerseits.*

Auch dieses Vorbringen führt die Beschwerde nicht zum Erfolg. Zunächst ist der Beschwerdeführer daran zu erinnern, dass er gegen die Abgabenbescheide betreffend die Primärschuldnerin nach seinem Vorbringen im Verwaltungsverfahren Berufung erhoben hat. Wenn Abgaben gegenüber dem Primärschuldner bescheidmäßig festgesetzt sind und der zur Haftung Herangezogene sohin gemäß § 248 BAO gegen den Bescheid betreffend den Abgabenanspruch Berufung erheben kann (und laut Vorbringen im

Beschwerdefall auch getan hat), können im Verfahren über die Geltendmachung der Haftung Einwendungen gegen die Richtigkeit der Abgaben nicht mit Erfolg erhoben werden. Gleichwohl ist es aber unter dem Aspekt des dem Beschwerdeführer vorzuwerfenden Verschuldens an der Verletzung der Vertreterpflichten beachtlich, wenn er auf Grund eines Rechtsirrtums die Entrichtung der Abgaben unterlassen hat und ihm ausnahmsweise ein solcher Rechtsirrtum nicht vorzuwerfen wäre. Dass ein derartiger, nicht vorwerfbarer Rechtsirrtum vorgelegen wäre, wird aber mit dem bloßen Hinweis auf eine andere Rechtsmeinung des Beschwerdeführers in keiner Weise dargetan (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 18. Dezember 1997, 96/15/0269).“

Nach Ansicht des Verwaltungsgerichts erfordert – vor dem Hintergrund der Bindung an den Abgabenbescheid der Primärschuldnerin – eine haftungsausschließende vertretbare Rechtsansicht des Vertreters nach § 80 BAO die Zugrundelegung des im Abgabenbescheid festgestellten Sachverhalts:

- **Umsatzsteuer 2002 und 2003 - Ausfuhrlieferungen**

Steuerfreie Ausfuhrlieferungen wurden nicht anerkannt. Zum einen, weil diese Geschäfte unter ungewöhnlichen Umständen mit Unternehmern aus fremden Branchen, die Geschäftskontakte zur Primärschuldnerin bestritten haben, abgeschlossen worden sind. Auch gab es diverse Nachweismängel. Zudem ist in diesen Abholfällen nicht nagewiesen, dass ausländische Abnehmer vorliegen und bestritten die von der Primärschuldnerin namhaft genannten Personen, Abnehmer der Ware gewesen zu sein.

Eine verschuldensausschließende vertretbare Rechtsansicht des Bf., wonach trotz Fehlen einer materiellen Voraussetzung der Steuerbefreiung (ausländischer Abnehmer) und Nachweismängeln die Steuerbefreiung zur Anwendung kommen würde, wurde vom Bf. nicht konkretisiert dargetan.

- **Umsatzsteuer 2002 - Erlösverkürzungen**

Es wurden im Warenwirtschaftssystem Verkäufe erfasst, die sich in der Buchhaltung nicht wiederfinden. Daraus wurde sachverhaltsmäßig abgeleitet, dass die Primärschuldnerin Umsätze getätigt hat, die sie nicht in die Abgabenerklärung aufgenommen hat.

Eine verschuldensausschließende vertretbare Rechtsansicht des Bf., die darauf hinauslaufen müsste, dass steuerpflichtige Umsätze nicht zu erklären und zu versteuern wären, wurde vom Bf. nicht konkretisiert dargetan.

- **Körperschaftsteuer 2000**

Es wurde für ein Fahrzeug der Marke Ferrari eine Luxustangente dem Betriebsergebnis hinzugerechnet, eine verdeckte Ausschüttung in Form von privat veranlassten Reisen des Bruders des Bf. festgestellt und eine verdeckte Ausschüttung in Zusammenhang mit der Wohnung des Bruders des Bf. und deren Inventar angesprochen.

Eine konkrete (vertretbare) Rechtsansicht zur Behandlung der dem angefochtenen Bescheid hinsichtlich der Körperschaftsteuer 2000 zugrunde liegenden verdeckten

Ausschüttungen brachte der Bf. nicht vor. Lediglich der Verweis auf die nach Ansicht des Bf. vorliegende ordnungsgemäße Buchhaltung vermag die Haftung nicht auszuschließen.

Die Ausführungen des Bf. zur vertretbaren Rechtsansicht betreffen insgesamt, auch nach Aufforderung durch das Verwaltungsgericht zur Präzisierung, lediglich die Frage, ob der den Abgabenbescheiden inhärente Sachverhalt korrekt sei, bzw. wird dies bestritten.

Unter diesen Umständen vermag das Verwaltungsgericht eine exkulpierende vertretbare Rechtsansicht des Bf. insgesamt nicht zu erkennen.

Unzutreffend ist nach dem für das Verwaltungsgericht bindenden Abgabenbescheid die Aussage des Bf. auf Seite 11 des Schreibens vom 24.02.2017, wonach er mit der Fälligkeit der Abgaben niemals rechnen konnte. Nach dem Bericht der Außenprüfung wurden die materiellen Voraussetzungen der umsatzsteuerfreien Ausfuhrlieferungen nicht erfüllt und Lieferungen dennoch steuerfrei erklärt. Bei Unterstellung dieses Sachverhalts kann das Entstehen der Abgabenschuld für den Bf., als Geschäftsführer in der Primärschuldnerin, nicht unvorhersehbar gewesen sein.

Dass, wie der Bf. in der Beschwerde vom 19.06.2015, Seite 2 (Buchstabe e), ausführt, es bei früheren Umsatzsteuer-Sonderprüfungen durch die belangte Behörde zu keinen Beanstandungen gekommen sei und bis kurz vor Abschluss der Betriebsprüfung laufend Umsatzsteuerguthaben überrechnet oder rückbezahlt wurden, ist nach Ansicht des Verwaltungsgerichts nicht entscheidend für die Frage der Haftung. Aus diesen Aussagen geht nämlich nicht hervor, dass die belangte Behörde in den vorausgegangenen Überprüfungen vom gleichen Sachverhalt ausgegangen ist, wie nach Ende der Betriebsprüfung. Eine Gewährung der Steuerbefreiung für Ausfuhrlieferungen trotz Feststellung des Nichtvorliegens ihrer Voraussetzungen durch die belangte Behörde ist nicht anzunehmen und wäre es auch fraglich, ob daraus eine vertretbare Rechtsansicht ableitbar sein könnte.

Dass die belangte Behörde bei allfälligen früheren Überprüfungsmaßnahmen von einem anderen Sachverhalt ausgegangen ist, lässt sich auch aus dem Bericht über die Niederschrift der Schlussbesprechung zur Betriebsprüfung vom 30.11.2007 ableiten. Aus diesem Bericht ergibt sich nämlich, dass im Zuge dieser Prüfung umfangreiche Ermittlungen hinsichtlich der von der Primärschuldnerin vorgeblich getätigten Ausfuhrlieferungen vorgenommen wurden, die offensichtlich in weiterer Folge zu erheblichen Änderungen der bisherigen Abgabenbescheide geführt haben.

Aus der Nichtbeanstandung von während der Umsatzsteuer-Sonderprüfung nicht aufgedeckten Fehlern iZm. Steuerbefreiungen durch die Abgabenbehörde kann der Bf. keine vertretbare Rechtsansicht und auch keine Entschuldbarkeit iZm der Haftung für diese Vorgänge ableiten.

5.8. Haftungsbetrag - Ermessen

Im Streitfall ist der Konkurs über das Vermögen der Primärschuldnerin mit Beschluss des Gericht vom X.X.2018 rechtskräftig mit einer Quote von 0,02% eingestellt worden. Uneinbringlichkeit hinsichtlich der Abgabenforderungen ist demnach gegeben und war bei Erlassen des angefochtenen Bescheids im Jahr 2015 angesichts des Umstands, dass das Konkursverfahren über das Vermögen der Primärschuldnerin bereits im Jahr 2005 eröffnet worden ist, auch bereits absehbar.

Eine bei der Schlussverteilung zu berücksichtigende Konkursquote ist auf den Haftungsbetrag anzurechnen (vgl. VwGH 28.06.2012, 2011/16/0126mVa VwGH 24.02.2010, 2006/13/0071). Die mit Abschluss des Insolvenzverfahrens der Primärschuldnerin festgesetzt Quote von 0,02% war daher zu berücksichtigen.

Die Heranziehung zur Haftung ist in das Ermessen der Abgabenbehörde gestellt, wobei die Ermessensentscheidung im Sinne des § 20 BAO innerhalb der vom Gesetz gezogenen Grenzen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen ist. Dieses Ermessen umfasst auch das Ausmaß der Heranziehung zur Haftung innerhalb des vom Gesetz vorgegebenen Rahmens (VwGH 25.03.2010, 2009/16/0104).

Berücksichtigt man die Tatsache, dass die haftungsgegenständlichen Abgabenschuldigkeiten nur im Haftungswege einbringlich gemacht werden können, so ist im gegenständlichen Fall dem Interesse der Allgemeinheit an der Abgabeneinbringung (Zweckmäßigkeitserwägung) grundsätzlich gegenüber dem Interesse des Bf., nicht zur Haftung in Anspruch genommen zu werden (Billigkeitserwägung) der Vorzug zu geben, da eine andere Möglichkeit der Einbringlichkeit nicht besteht.

Ein langer Zeitabstand zwischen dem Entstehen der Abgabenschuld oder der Feststellung der Uneinbringlichkeit der Abgaben bei der Primärschuldnerin einerseits und der bescheidmäßigen Inanspruchnahme zur Haftung andererseits ist ein Umstand, den die Abgabenbehörde (hier: das Verwaltungsgericht) bei der Inanspruchnahme zur Haftung im Sinne des Ermessens nicht außer Betracht lassen darf (siehe VwGH 16.10.2014, Rn 2014/16/0066).

Im Streitfall wurden die Umsatzsteuerbescheide 2002 und 2003 nach Durchführung einer abgabenbehördlichen Prüfung, ebenso wie der Körperschaftsteuerbescheid 2000 am 30.06.2008 erlassen. Bereits am X.X.2005 war das Insolvenzverfahren über das Vermögen der Primärschuldnerin eröffnet worden. Dass die Abgabenforderungen zum überwiegenden Teil uneinbringlich sein würden, stand somit bereits bei Erlassen der Abgabenbescheide fest. Dennoch hat die belangte Behörde den Bf. erst mit dem angefochtenen Bescheid vom 22.05.2015, also fast sieben Jahre nach Ergehen der Abgabenbescheide bzw. mehr als 11 Jahre nach Entstehung der letzten Abgabenschuld

(Umsatzsteuer 12/2003, welche mit 15.02.2004, bzw. Körperschaftsteuer 2000, die mit Ablauf des Jahres 2000 entstanden ist) zur Haftung herangezogen. Dies, ohne in ihrer Begründung darauf einzugehen, nach welchen Ermessensmaßstäben die Haftung des Bf. festgelegt wird.

Liegen keine besonderen Umstände vor, die eine so späte Inanspruchnahme des ehemaligen Geschäftsführers zur Haftung rechtfertigen könnten, ist die Unbilligkeit der Geltendmachung der Haftung angesichts lange verstrichener Zeit gegenüber der Zweckmäßigkeitserwägung zumindest teilweise zu berücksichtigen (vgl. UFS 30.03.2012, RV/2301-W/11). Solche besonderen Umstände sind von der belangten Behörde nicht dargetan worden und haben sich auch nicht im verwaltungsgerichtlichen Verfahren offenbart.

Dem Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 13.06.2016, RV/7100321/2014 lag ein Sachverhalt zugrunde, bei dem eine Prüfung der Haftungsmöglichkeiten bereits im November 2011 durchgeführt wurde, die Erlassung eines Haftungsbescheides jedoch erst mit 10. April 2013 (also knapp 2,5 Jahre später) erfolgt ist. Das Bundesfinanzgericht hielt in diesem Fall die Reduzierung der Haftungsbeträge im Rahmen des Ermessens um 40% für angemessen.

Angesichts des außerordentlich langen Zeitraums, der zwischen dem Entstehen der Abgabenschuld bzw. dem Erlassen der Abgabenbescheide und jenem des angefochtenen Haftungsbescheides verstrichen ist, erachtet es das Verwaltungsgericht als angemessen, die Haftungssummen um 75% der im angefochtenen Bescheid festgelegten Beträge unter Berücksichtigung der in den angefochtenen Bescheid nicht eingeflossenen Konkursquote zu reduzieren.

Hinsichtlich der Umsatzsteuer 2002 hat die belangte Behörde den Bf. zur Haftung über 349.603,38 Euro herangezogen. Der nach dem Betriebsprüfungsverfahren gegenüber der Primärschuldnerin am 30.06.2008 erlassene Umsatzsteuerbescheid 2002 weist einen Abgabennachforderungsbetrag von 573.867,21 Euro aus. Im Unterschied zum Jahr 2003 wurde der Bf. von der belangten Behörde nicht für den vollen Betrag, der auch auf dem Abgabenkonto der Primärschuldnerin verbucht wurde, haftbar gemacht. Gegen den nachfolgenden Geschäftsführer und Bruder des Bf. wurde ebenso für die Umsatzsteuer 2002 ein Haftungsbescheid erlassen, jedoch mit dem Betrag von 361.631,29 Euro. Die belangte Behörde hat - trotz mehrfacher Aufforderung durch den Bf. und das Verwaltungsgericht in keiner Weise dargelegt, aus welchem Grund und nach welcher Berechnung bzw. (unterschiedlichen) Ermessensübung sie zur jeweiligen Haftungssumme gelangt ist. Der angefochtene Bescheid enthält keinerlei Ermessensbegründung (weder hinsichtlich der Haftungsinanspruchnahme noch betreffend die Haftungshöhe).

Insbesondere in Anbetracht der nicht nachvollziehbaren Höhe der Haftungssumme für Umsatzsteuer 2002 im angefochtenen Bescheid, die sich unter Umständen aus einer nicht begründeten Ermessungsentscheidung durch die belangte Behörde ergeben hat, dem außergewöhnlich langen Zeitraum, der zwischen dem Entstehen des Abgabenanspruchs

(für Dezember 2002 mit 15.02.2003 - also mehr als 12 Jahre), dem Umstand, dass den Bf. auch für das Jahr 2003 erhebliche Haftungsforderungen treffen erachtet es das Verwaltungsgericht unter Würdigung der Gesamtumstände als unbillig, den Bf. zur Haftung für die Umsatzsteuer 2002 heranzuziehen.

Sohin ergeben sich folgende Haftungssummen:

- Umsatzsteuer 2003: $(1.562.648,10 - 0,02\%) - 75\% = 390.583,89$ Euro
- Körperschaftsteuer 2000: $(16.149,65 - 0,02\%) - 75\% = 4.036,61$ Euro

gesamt: 394.620,50 Euro.

5.9. Haftung für Anspruchzinsen und Säumniszuschläge

5.9.1. Sachverhalt und Verfahrenslauf

Trotz mehrfacher Aufforderung durch den Bf. und zuletzt auch durch das Verwaltungsgericht mit Beschluss vom 10.08.2018 legte die belangte Behörde die an die Primärschuldnerin ergangenen Bescheide hinsichtlich Anspruchzinsen und Säumniszuschlägen nicht vor.

Wie sich die jeweiligen Beträge zusammensetzen ist aus dem angefochtenen Bescheid nicht ersichtlich. Ebenso wenig, ob der Bf. zur Haftung über die gesamten oder nur Teile der Anspruchzinsen und Säumniszuschläge herangezogen wird.

5.9.2. Beweiswürdigung

Der Bf. hat die Zustellung der anderen Abgabenbescheide (Umsatzsteuer 2002 und 2003, Körperschaftsteuer 2000) nicht bestritten. Daher folgt das Verwaltungsgericht in freier Beweiswürdigung den glaubwürdigen Ausführungen des Bf. zur Nichtzustellung der Bescheide betreffend Anspruchzinsen und Säumniszuschläge. Anderes ergibt sich auch nicht aus dem von der belangten Behörde übermittelten Zustellnachweis vom 29.05.2015, dem sich die Art der zugestellten Schriftstücke nicht entnehmen lässt.

5.10.3. Rechtliche Erwägungen

Dem Haftungsbescheid sind im Hinblick auf die Bindungswirkung von Abgabenbescheiden für das Haftungsverfahren und das daraus folgende Recht des Haftungspflichtigen zur Einbringung einer Beschwerde auch gegen diese Bescheide alle der Haftung zugrundeliegenden Bescheide anzuschließen (*Rauscher, Die Haftung des Geschäftsführers für Steuern und Abgaben, 105 mWN*).

Das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 24.10.2013, 2013/16/0165 hatte einen Haftungsbescheid zu Gegenstand, der die Haftung hinsichtlich 14 verschiedener Abgabenforderungen geltend machte. Zu Grund und Höhe der einzelnen Abgabenschuldigkeiten beschränkte sich dieser Bescheid auf die allgemeine Aussage, die im Haftungsbescheid enthaltenen Angaben seien "festgesetzt bzw. rechtskräftig veranlagt, jedoch nicht entrichtet" worden.

Der Verwaltungsgerichtshof hob diesen Bescheid u.a. mit folgender Begründung auf:

„Dadurch, dass schon die Abgabenbehörde erster Instanz in ihrem Haftungsbescheid vom 30. Mai 2012 den Beschwerdeführer nicht in einer Weise über die Abgabenfestsetzung von Umsatzsteuer in Kenntnis gesetzt hat, die ihn zur Einbringung einer Berufung gegen diesen nicht an ihn und auch ihm nicht zugestellten Bescheid informierte, belastete sie schon das Verfahren erster Instanz mit einem Mangel, der im Verfahren über die Berufung gegen den Haftungsbescheid - vorliegend durch den Hinweis der Begründung des angefochtenen Bescheides auf die Berufungsvorentscheidung vom 19. Oktober 2011 über die Festsetzung einer Nachforderung an Umsatzsteuer in Höhe von EUR 30.185,06 - nicht mehr saniert werden konnte.“

Im hier angefochtenen Bescheid beschränken sich die Aussagen zu Anspruchzinsen und Säumniszuschlägen auf deren Anführung mit nicht unmittelbar verständlichen Kürzeln samt Angabe der jeweiligen Beträge und folgenden Satz in der Begründung: „*Letztlich wird auf die Bestimmung des § 7 Abs. 2 BAO verweisen, wonach sich persönliche Haftungen auch auf Nebenansprüche erstrecken.*“ Nach Ansicht des Verwaltungsgerichts wurde der Bf. mit diesen rudimentären Ausführungen nicht in einer Weise über die jeweiligen Abgabenfestsetzungen in Kenntnis gesetzt, die ihn zur Einbringung einer Beschwerde gegen die nicht an ihn gerichteten und ihm auch nicht zugänglich gemachten Bescheide befähigte. Dies wird auch durch die wiederholte Anforderung der entsprechenden Bescheide (deren Bezeichnung nach § 250 Abs. 1 lit a BAO eine Beschwerde zu enthalten hat), deutlich.

Im Lichte des zitierten Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofes vom 24.10.2013, 2013/16/0165 ist der angefochtene Bescheid daher, soweit er die Anspruchzinsen und Säumniszuschläge betrifft, mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit belastet, die, wie sich ebenfalls aus dem zitierten Erkenntnis ergibt, im Rechtsmittelverfahren nicht mehr saniert werden kann (vgl. auch *Ritz/Koran in Althuber* (Hrsg), Geschäftsführer- und Vorstandshaftung², Die Rechtsposition des Haftungspflichtigen im Abgabenverfahren, 76, wonach das Unterbleiben der Bekanntgabe des Bescheides über den Abgabenanspruch den Haftungsbescheid rechtswidrig macht und dies im Beschwerdeverfahren nicht sanierbar ist).

Dem Beschwerdebegehren war demnach hinsichtlich der Haftung für die Anspruchzinsen und Säumniszuschläge statzugeben und der Betrag von 36.139,94 Euro aus der Haftungssumme auszuscheiden.

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 stützt sich auf die zitierte umfangreiche Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes. Darüber hinausgehende Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung sind nicht aufgeworfen worden. Eine Revision ist daher nicht zulässig.

Wien, am 17. Oktober 2018