

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senat in der Beschwerdesache Bf., Anschrift, vertreten durch G & W Steuerberatungs GmbH, Bösendorferstraße 9/5, 1010 Wien, über die Beschwerden vom 01.09.2017 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt Wien 4/5/10 vom 02.08.2017, Steuernummer XY, betreffend Haftung gemäß § 9 BAO und Sicherstellung gemäß § 232 BAO in der Sitzung vom 24.05.2018 zu Recht erkannt:

Die Beschwerden werden gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

## Entscheidungsgründe

Mit Haftungsprüfungsverfahren vom 2.12.2016 teilte das Finanzamt dem Beschwerdeführer (Bf.) mit, dass auf dem Abgabekonto der GmbH-1 Abgabenguthaben in Höhe von € 1.514.272,25 aushafteten, deren Einbringung bisher vergeblich versucht worden sei.

Er werde ersucht bekanntzugeben, ob Mittel zur Verfügung gestanden seien, die die Entrichtung des Abgabenguthabens ermöglicht hätten.

Er könne als ehemaliger Geschäftsführer gemäß § 9 BAO 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. Dazu werde er ersucht, anzugeben, ob in dem Zeitraum, in dem er als Geschäftsführer für die Bezahlung der Abgaben verantwortlich gewesen sei, andere anfallende Zahlungen (z.B. Lieferantenzahlungen, Lohnzahlungen, Krankenkassenzahlungen etc.) geleistet worden seien.

Zur Erbringung dieses Beweises werde ihm eine Frist von vier Wochen ab Zustellung gewährt. Des Weiteren werde er ersucht, beiliegenden Fragebogen betreffend seine wirtschaftlichen Verhältnisse innerhalb obiger Frist ausgefüllt zu retournieren. Die Angaben

seien nach Möglichkeit zu belegen. Falsche oder unvollständige Angaben seien gerichtlich strafbar.

Sollten die entsprechenden Unterlagen bzw. Auskünfte ungerechtfertigt nicht binnen obiger Frist erteilt werden, werde die Abgabenbehörde über die Heranziehung zur Haftung aufgrund der Aktenlage entscheiden.

\*\*\*\*\*

Mit Schreiben vom 8.3.2017 nahm der Bf. dazu Stellung:

### **1) Abgabenrückstand - Außenprüfung 2001 bis 2006**

Es sei festzuhalten, dass sich der sachverhaltsgegenständliche Abgabenrückstand zum allergrößten Teil aus Körperschaftsteuer und Kapitalertragsteuer (insbesondere aus dem Jahr 2004), resultierend aus offenbar zu niedrigen Grundstückstransaktionen innerhalb des Unternehmensverbundes („nahe Angehörige“) und einer sich daraus ergebenden, verdeckten Vorteilsgewährung/Gewinnausschüttung an den dahinter stehenden Machthaber (offenbar der Bf.), ergebe. Diese Feststellungen seien im Rahmen einer Außenprüfung gemäß § 150 BAO im Jänner 2007 (Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 25.1.2007) gemacht worden. Es sei entgangener Ertrag durch eine Transaktion zwischen dem Bf. und dem Unternehmen „GmbH-1“ (vormals „GmbH-2“) der Körperschaftsteuer (im Jahr 2004: 34% KöSt) unterworfen und zudem dieser Sachverhalt auch gleichzeitig als verdeckte Gewinnausschüttung (33,34% KEST) beim dahinter stehenden Machthaber (dem Bf.) qualifiziert worden. Dies allein habe im Jahr 2004 zu einer steuerlichen Zurechnung von rund EUR 1.171.000,00 (vom Gesamtabgabenrückstand im Ausmaß von etwa EUR 1.514.000,00) geführt. Dabei sei aber schlussendlich weder jemand, also kein fremder Dritter, geschädigt noch in schädigender Absicht (anders als bei Scheingeschäften, etc) vom Haftungspflichtigen gehandelt worden. Es habe sich vielmehr - wie die Finanzbehörde in der Niederschrift über die Schlussbesprechung richtig festgestellt habe - offensichtlich um ein In-sich-Geschäft zwischen Machthaber und Gesellschaft gehandelt, wobei man sich im Grunde „nur“ selbst geschädigt habe. Der Leidtragende dieser - offensichtlich missglückten - Transaktion sei der Bf. selbst (gewesen).

Dieser Punkt sollte bei der Beurteilung des gegenständlichen Haftungsverfahrens auch von Seiten der Finanzbehörde entsprechend gewürdigt werden. Zudem möchte er aus formalen Gründen auf folgende weitere Umstände hinweisen:

### **2) kurze Fristerstreckung und unzureichende Möglichkeit auf Akteneinsicht**

Mit dem Schreiben vom 7.2.2017 sei ein Antrag auf Fristverlängerung hinsichtlich einer Erwiderung auf das Schreiben vom 2.12.2016 bis zum 15.3.2017 beantragt worden. Eine Fristverlängerung von mindestens vier Wochen wäre aus seiner Sicht und der praktisch-professionellen Erfahrung seiner steuerlichen Vertretung unbedingt notwendig gewesen, um sich ein umfassendes Bild betreffend den gegenständlichen Sachverhalt zu machen. Angesichts der Tatsache, dass es sich beim Verfahren um

Abgabenrückstände aus den Jahren handle, die mehr als zehn Jahre zurücklägen, sei die Nichtgewährung einer Fristverlängerung bis 15.3.2017, sondern lediglich bis 28.2.2017, nicht nachvollziehbar. Auch deshalb, da seine Steuerberater mit der gegenständlichen Vertretung im Februar 2017 erstmals beauftragt worden seien und den Sachverhalt nicht aus eigenem Wahrnehmen gekannt hätten. An dieser Stelle möchte er aber auch nicht unerwähnt lassen, dass die Finanzbehörde kulanter Weise eine(r) Fristerstreckung bis zum 9.3.2017 gewährt bzw. zugestimmt habe, um diese Stellungnahme zu erstellen.

Ebenfalls sei in diesem Zusammenhang auch eine unzureichende Möglichkeit auf Akteneinsicht festzustellen. Zwar möge die Digitalisierung sämtlicher Akten der Steuerpflichtigen läblich sein und dem Stand der Zeit entsprechen, jedoch könne dieser Umstand nicht das Recht einer Partei auf Einsichtnahme in die Akten/ Unterlagen beschneiden oder verkomplizieren. So sei seine steuerliche Vertretung beispielsweise erst durch eingehende Sichtung der von der Behörde im Rahmen des Akteneinsichtsbegehrens zur Verfügung gestellten Unterlagen darauf aufmerksam geworden, dass gegen die - aufgrund der Außenprüfung gemäß § 150 BAO - neu ergangenen Bescheide eine Berufung eingebracht (am 14.3.2007) und dieses Rechtsmittel mit Schreiben vom 27.5.2008 wieder zurückgenommen worden sei. Diese Berufung(en) vom 14.3.2007 seien ihm jedoch nicht zur Verfügung gestellt worden. Es könne aber doch nicht Aufgabe der Partei oder des Parteienvertreters sein, durch Sichtung/Prüfung von Aktenteilen auf andere wesentliche, verfahrensgegenständliche Aktenteile zu stoßen und diese dann wiederum gesondert zu begehren. Diese Vorgehensweise würde die Akteneinsicht doch erheblich verkomplizieren. Wenn dies aber nunmehr der einzige mögliche Weg sei, so müsste hierfür wiederum mehr Zeit zur Verfügung gestellt werden. Eine Fristerstreckung auf mindestens 31.3.2017 wäre deshalb unbedingt notwendig gewesen. (Sein Antrag auf Fristerstreckung bis 15.3.2017 habe eine umfassende Einsicht in sämtliche Aktenteile von Vornherein impliziert.)

### **3) Parteiengehör**

Aus den ihm zur Verfügung gestellten Unterlagen und Informationen sei nicht ersichtlich, dass der Partei bzw. den Parteien die Möglichkeit und Gelegenheit für ein ausführliches Gehör iSd § 115 BAO gegeben und eingeräumt worden sei. Es könne daher nicht ausgeschlossen werden, ob dieser Grundsatz auf ausreichendes Parteiengehör im Laufe des Verfahrens nicht (fallweise) verletzt worden sei.

### **4) Verjährung**

Der Bf. gehe davon aus, dass die Finanzbehörde die Verjährungstatbestände (Festsetzungs- und Einhebungsverjährung) beim Abgabenrückstand iHv EUR 1.514.272,25 von Amts wegen kontrolliert habe. Aus diesem Grund ersuche er um Offenlegung/Übermittlung der Dokumentation dieser Verjährungsprüfung. Denn beispielsweise sei aus seiner Sicht die bereits eingetretene (Festsetzungs-)Verjährung der Kapitalertragsteuer aus dem Jahr 2001 (EUR 20.125,29) nicht auszuschließen.

### **5) Vermögensstatus des Haftungspflichtigen**

Zur Vermögenssituation des Bf. sei bereits im Jänner/Februar 2012 (unterfertigt am 26.1.2012) eine „Erhebung der wirtschaftlichen Verhältnisse“ durchgeführt bzw. ein „Vermögensverzeichnis nach § 31a AbgEO“ abgegeben worden und sei auch der Behörde vorliegend. Beiliegend befindet sich ein aktualisiertes Vermögensverzeichnis vom Haftungspflichtigen zur Information.

## **6) Anregung eines Vergleichs/eines Kompromisses**

Im Sinne von verfahrensökonomischen Entscheidungen und auch um den Rechtsfrieden wieder herzustellen (man beachte, dass es sich um Abgabenzurückstände aus den Jahren 2001 bis 2006 handelt, die Sachverhaltsverwirklichung also teilweise mehr als 15 (!) Jahre zurückliege und in der Zwischenzeit diverse Amtshandlungen sowie schlussendlich eine Insolvenzanmeldung der Primärschuldnerin erfolgt sei), möchte der Bf. die Aufnahme von mündlichen Vergleichsverhandlungen ausdrücklich anregen. Dies deshalb, um einen Kompromiss außerhalb des ordentlichen Rechtsmittelweges zu finden.

Er ersuche dabei auch um Würdigung der in dieser Stellungnahme aufgeworfenen Punkte, insbesondere darauf, dass bei der seinerzeitigen Außenprüfung iSd § 150 BAO zwar Feststellungen getroffen worden seien, welche zu Änderungen in den Besteuerungsgrundlagen geführt hätten, jedoch nicht in schädigender Absicht gehandelt worden sei. Es seien keine fremden Dritten geschädigt worden. Sondern da sich der Abgabenzurückstand zum größten Teil aus nicht anerkannte „Geschäfte zwischen Gesellschaft und Machthaber“ zusammensetze, habe sich der Haftungspflichtige im Grunde nur selbst bzw. „sein eigenes“ Unternehmen geschädigt.

Ebenfalls ersuche er bei den Vergleichsverhandlungen um entsprechende Berücksichtigung seiner aktualisierten, gegenwärtigen Vermögenssituation. Es sei im ausdrücklichen und ehrlichen Interesse des Bf., einen fairen Vergleich einzugehen, um sprichwörtlich einen „Schlussstrich“ unter diese Angelegenheit ziehen zu können. Dabei sei er auch bereit - im Rahmen seiner Möglichkeiten - einen Beitrag zu leisten, der jedoch weder seine wirtschaftlichen Verhältnisse sprengt noch seine persönlichen wie familiären Verpflichtungen ruiniere. Diesbezüglich sei auf den beiliegenden Vermögensstatus verwiesen.

\*\*\*\*\*

Mit Bescheid vom 2.8.2017 wurde der Bf. gemäß § 9 Abs. 1 BAO iVm § 80 BAO als ehemaliger Geschäftsführer der GmbH-1 für nachstehende Abgaben in der Höhe von € 1.494.528,28 zur Haftung herangezogen:

Abgabe	Zeitraum	Betrag	Fälligkeit
Umsatzsteuer	2001	77.357,25	15.02.2002
Umsatzsteuer	2002	3.840,00	17.02.2003
Umsatzsteuer	2003	3.840,00	16.02.2004
Umsatzsteuer	2004	3.840,00	15.02.2005

Kapitalertragsteuer	2001	20.125,29	07.01.2002
Kapitalertragsteuer	2002	41.903,00	07.01.2003
Kapitalertragsteuer	2003	40.931,33	07.01.2004
Kapitalertragsteuer	2004	688.848,65	07.01.2005
Kapitalertragsteuer	2005	2.425,85	09.01.2006
Kapitalertragsteuer	2006	42.831,66	08.01.2007
Körperschaftsteuer	2001	32.719,15	16.12.2002
Körperschaftsteuer	2002	6.528,00	10.11.2003
Körperschaftsteuer	2003	6.528,00	06.09.2004
Körperschaftsteuer	2004	482.358,00	06.04.2006
Anspruchszinsen	2001	4.331,23	21.03.2007
Anspruchszinsen	2002	3.357,90	05.04.2007
Anspruchszinsen	2003	4.918,12	05.04.2007
Anspruchszinsen	2004	27.442,32	05.04.2007
Säumniszuschlag 1	2001	402,53	05.04.2007

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

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

Gemäß § 1298 ABGB obliege dem, der vorgebe, dass er an der Erfüllung seiner gesetzlichen Verpflichtung ohne sein Verschulden gehindert gewesen sei, der Beweis.

Aus dem Zusammenhang dieser Bestimmungen ergebe sich, dass der wirksam bestellte Vertreter einer juristischen Person, der die Abgaben der juristischen Person nicht entrichtet habe, für diese Abgaben hafte, wenn sie bei der juristischen Person nicht eingebbracht werden könnten und er nicht beweise, dass die Abgaben ohne sein Verschulden nicht hätten entrichtet werden können.

Der Bf. sei im Zeitraum vom Datum-1 bis Datum-2 unbestritten handelsrechtlicher Geschäftsführer der Gesellschaft, also einer juristischen Person, und daher gemäß § 18 GmbHG zu deren Vertretung berufen gewesen. Er sei somit auch verpflichtet gewesen, die Abgaben aus deren Mitteln zu bezahlen.

Der angeführte Rückstand bestehe infolge Nichtentrichtung der im Zeitraum seiner Geschäftsführertätigkeit fällig gewordenen Abgaben.

Die Schuldhaftigkeit sei damit zu begründen, dass durch sein pflichtwidriges Verhalten als Vertreter der Gesellschaft die Uneinbringlichkeit eingetreten sei.

Sein pflichtwidriges Verhalten gründe sich auf die Feststellungen bei der Betriebsprüfung für den Zeitraum 2001 bis 2006 vom 25.1.2007.

Die vom Bf. im Vorerhebungsverfahren (Stellungnahme vom 8.3.2017, etc.) ins Treffen geführten Gründe könnten nicht als haftungsbefreiend anerkannt werden, weil er im genannten Zeitraum als vollverantwortlicher Geschäftsführer im Firmenbuch eingetragen gewesen sei.

\*\*\*\*\*

Mit Sicherstellungsauftrag vom 2.8.2017 ordnete das Finanzamt zur Sicherung der mit Haftungsbescheid geltend gemachten Abgaben im Betrag von insgesamt € 1.494.528,28 die Sicherstellung in das bewegliche und unbewegliche Vermögen des Bf. an und führte begründend aus, dass die Abgabenbehörde nach Entstehung des Abgabenanspruches (§ 4 BAO) bis zum Eintritt der Vollstreckbarkeit (§ 226 BAO) einen Sicherstellungsauftrag (§ 232 BAO) erlassen könne, um einer Gefährdung oder wesentlichen Erschwerung der Abgabeneinbringung zu begegnen.

Die sicherzustellenden Abgabenansprüche seien auf Grund folgender Sachverhalte entstanden und wie folgt ermittelt worden:

Mit Bescheid vom 02.08.2017 sei der Bf. als (ehemaliger) Geschäftsführer der Firma GmbH-1 zur Haftung herangezogen worden. Die Einbringung der Haftungsschuld sei gefährdet, weil die Höhe der Haftungsschuld über € 1.494.528,28 in einem krassen Missverhältnis zum Einkommen und Vermögen des Haftungspflichtigen stehe.

Der Haftende habe im Vermögensverzeichnis vom 02.05.2017 Folgendes bekanntgegeben:

- ) Einkünfte von ca. € 3.000,00 aus der Auslandstätigkeit als selbständiger Kaufmann
- ) Unterhaltpflichtig für zwei minderjährige Kinder
- ) Vermögensrechte: aufgrund der Beteiligung an der Firma GmbH-3 (treuhändig gehalten) und Benutzungsrechte an einem Gemeinschaftsbüro in der Adresse-1

Aus den Erhebungen des Finanzamtes zu den Einkommens und Vermögensverhältnissen des Haftenden ergebe sich schlüssig, dass der zu erwartenden Haftungsschuld kein zur Abdeckung ausreichendes Einkommen und Vermögen gegenüberstehe. Für das Vorliegen einer Gefährdung iSd § 232 BAO reiche es, wenn das Aufkommen in Gefahr gerate. Letzteres treffe hier zu. Eine vom Haftenden gesetzte Gefährdungshandlung sei nicht erforderlich.

Die Erlassung eines Sicherstellungsauftrags liege im Ermessen der Abgabenbehörde. Seit 10.10.2016 sei auf dem Abgabenkonto YZ, lautend auf den Bf., ein Guthaben in

Höhe von Euro 37.289,39 ausgewiesen. Durch eine Verfügung des Haftungspflichtigen über das Guthaben könne dieses dem Zugriff des Finanzamtes entzogen werden. Mittels Sicherstellungsauftrages könne die Abgabenbehörde u.a. einer allfälligen Verfügung über das Guthaben im Weg eines Zweitverbotes entgegengetreten (vgl. dazu RAE Rzen 816, 1927; VwGH 22.3.1991, 90/13/0113).

Wegen Unzweckmäßigkeit werde ein Sicherstellungsauftrag beispielsweise unterbleiben müssen, wenn keinerlei Besicherungsmöglichkeiten bestünden, bei Geringfügigkeit der Abgabenschuldigkeit und/oder bei Geringfügigkeit einer zu erlangenden Sicherheit. Umstände, die vorliegend nicht zuträfen.

Im vorliegenden Fall sei daher dem öffentlichen Interesse an der Einbringung der Abgaben gegenüber Billigkeitsgründen der Vorrang einzuräumen. Das ergebe sich schon aus dem Sinn der Bestimmung des § 232 BAO. Der Sicherstellungsauftrag sei daher zweckmäßig, weshalb spruchgemäß zu entscheiden gewesen sei.

\*\*\*\*\*

In der gegen beide Bescheide sowie auch gegen die zugrunde liegenden Abgabenbescheide am 1.9.2017 rechtzeitig eingebrachten Beschwerde wandte der Bf. ein:

Eingangs sei festzuhalten, dass sich der sachverhaltsgegenständliche Abgabenrückstand zum allergrößten Teil aus Körperschaftsteuer sowie Kapitalertragsteuer (insbesondere aus dem Jahr 2004), resultierend aus offenbar zu niedrigen Grundstückstransaktionen innerhalb des Unternehmensverbundes („nahe Angehörige“) und einer sich daraus ergebenden, verdeckten Vorteilsgewährung/Gewinnausschüttung an den dahinter stehenden Machthaber (den Bf.), ergebe. Diese Feststellungen seien im Rahmen einer Außenprüfung gemäß § 150 BAO im Jänner 2007 (Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 25.1.2007) getroffen worden. Es sei scheinbar ein entgangener Ertrag durch eine Transaktion zwischen dem Bf. und dem Unternehmen „GmbH-1“ (vormals „GmbH-2“) der Körperschaftsteuer (im Jahr 2004: 34% KöSt) unterworfen und zudem dieser Sachverhalt auch gleichzeitig als verdeckte Gewinnausschüttung (33,34% KEST) beim (angeblich) dahinter stehenden Machthaber und nunmehr Haftungspflichtigen gemäß § 9 iVm §§ 80 ff BAO qualifiziert worden. Dies allein habe im Jahr 2004 zu einer steuerlichen Zurechnung von rund EUR 1.365.000,00 (vom Gesamtabgabenrückstand im Ausmaß von etwa EUR 1.494.528,00) geführt. Dabei sei aber schlussendlich weder jemand, also kein fremder Dritter, geschädigt noch in schädigender Absicht (anders als bei Scheingeschäften, etc) vom Haftungspflichtigen gehandelt worden. Es habe sich vielmehr - wie die Finanzbehörde in der Niederschrift über die Schlussbesprechung richtig festgestellt habe - offensichtlich um ein In-sich-Geschäft zwischen Machthaber und Gesellschaft gehandelt, wobei der Bf. sich im Grunde „nur“ selbst geschädigt habe. Der Leidtragende dieser - offensichtlich missglückten - Transaktion sei nämlich der Haftungspflichtige selbst (gewesen).

Dieser Punkt sei bereits bei der Betriebsprüfung als auch beim nachfolgenden Vorerhebungsverfahren bis hin zur Erlassung des Haftungsbescheides vom 2.8.2017 von Seiten der Finanzbehörde in keiner Weise gewürdigt worden.

Zudem möchte er aus formalen Gründen auf folgende weitere gravierende Umstände hinweisen, welche im gegenständlichen Haftungsverfahren nicht berücksichtigt worden seien und schlussendlich zu einem zu Unrecht erlassenen Haftungsbescheid geführt hätten.

### **-) Unzureichende Möglichkeiten der Akteneinsichtnahme**

Im Zuge der im Februar 2017 erfolgten Bestellung der steuerlichen Vertretung für den Bf. sei im Rahmen des dem Haftungsbescheid vorgelagerten Abgabenverfahrens (Vorerhebungsverfahren) ein Antrag auf Fristerstreckung und gleichzeitig ein Antrag auf umfassende Akteneinsicht gemäß § 90 BAO bereits am 7.2.2017 gestellt worden, um einen für den gegenständlichen, höchst komplexen und Jahre zurückliegenden Sachverhalt, unabdingbaren umfassenden Überblick zu erhalten. Dies deshalb, um den nunmehr Haftungspflichtigen bestmöglich vertreten zu können und auch da die nunmehrige steuerliche Vertretung den Sachverhalt nicht aus eigenem Wahrnehmen kennen habe können.

An dieser Stelle werde auf die Stellungnahme vom 8.3.2017 verwiesen und zudem festgehalten, dass das Recht auf Akteneinsichtnahme (nach subjektiver Wahrnehmung) nur recht widerwillig und zudem auch eine nur unzureichende Möglichkeit auf Akteneinsicht gewährt worden sei. Zwar möge die Digitalisierung sämtlicher Akten der Steuerpflichtigen läblich sein und dem Stand der Zeit entsprechen, jedoch könne dieser Umstand nicht das Recht einer Partei auf Einsichtnahme in die Akten/Unterlagen beschneiden, verkomplizieren oder verunmöglichen. Nach dem „O-Ton“ einer Mitarbeiterin der Finanzbehörde (Telefonat vom 14.2.2017) sei nämlich darauf verwiesen worden, dass man schriftlich bekanntgeben hätte sollen/müssen, in welche konkreten Akten(teile) man Einsicht begehr möchte. Und genau hier liege die Problematik: Da man gerade deshalb eine Einsichtnahme in Akten begehre, um einen besseren Überblick/Informationsstand über einen Sachverhalt zu erhalten, sei es schlichtweg ein „Ding der Unmöglichkeit“ schon im Vorfeld genau zu wissen, welche Aktenteile für diesen bezeichneten besseren Überblick/Informationsstand von Relevanz seien und welche nicht. Würde man dies wissen, wäre der Akteninhalt/die Sachverhaltslage ohnehin bekannt und man müsste gar keine Einsichtnahme begehr. So sei die steuerliche Vertretung beispielsweise erst durch eingehende Sichtung der von der Behörde im Rahmen des Akteneinsichtsbegehrens zur Verfügung gestellten Unterlagen darauf aufmerksam geworden, dass gegen die - aufgrund der Außenprüfung gemäß § 150 BAO - neu ergangenen Bescheide eine Berufung eingebbracht (am 14.3.2007) und dieses Rechtsmittel mit Schreiben vom 27.5.2008 wieder zurückgenommen worden sei. Diese Berufung(en) vom 14.3.2007 seien jedoch nicht zur Verfügung gestellt worden. Es könne aber wohl nicht Aufgabe der Partei oder des Parteienvertreters sein, durch Sichtung/Prüfung von Aktenteilen auf andere wesentliche verfahrensgegenständliche Aktenteile zu stoßen und diese dann gesondert zu begehrn.

Sollte diese Vorgehensweise aber nach Ansicht und Meinung der Behörde der einzige mögliche Weg sein, so müsste hierfür wiederum ausreichend Zeit bereitgestellt werden. Eine Fristerstreckung auf mindestens 30.4.2017 wäre deshalb unbedingt notwendig gewesen. (Der Antrag auf Fristerstreckung bis 15.3.2017 habe eine umfassende Einsicht in sämtliche Aktenteile von Vornherein impliziert.)

Diese Umstände stellten nicht nur einen massiven Einschnitt in die Rechte des nunmehrigen Haftungspflichtigen dar, sondern seien auch als gravierender Verfahrensfehler zu bewerten.

#### **-) Parteiengehör**

Aus den zur Verfügung gestellten Unterlagen und Informationen sei nicht ersichtlich, dass der Partei bzw. den Parteien die Möglichkeit und Gelegenheit für ein ausführliches Gehör iSd § 115 BAO gegeben und eingeräumt worden sei. Es könne daher nicht ausgeschlossen werden, ob dieser Grundsatz auf ausreichendes Parteiengehör im Laufe des Verfahrens nicht (fallweise) verletzt worden sei.

#### **-) Verjährung**

Grundsätzlich sei davon auszugehen, dass die Finanzbehörde die Verjährungstatbestände (Festsetzungs- und Einhebungsverjährung) bei den gegenständlichen Abgabenschuldigkeiten von rund EUR 1.494.528,00 von Amts wegen kontrolliere. Aus diesem Grund sei bereits in der Stellungnahme vom 8.3.2017 um Offenlegung/Übermittlung der Dokumentation dieser Verjährungsprüfung ersucht worden. Diesem Begehrten sei jedoch im Vorerhebungsverfahren nicht entsprochen worden.

Es liege jedoch die Vermutung nahe, dass von Seiten der Behörde gar keine Verjährungsprüfung vorgenommen worden sei, sondern blindlings einfach Bescheide erlassen worden seien. Denn beispielsweise sei insbesondere für die Kapitalertragsteuer aus dem Jahr 2001 die (Festsetzungs-)Verjährung schon längst eingetreten. Auch dieser Umstand sei der Abgabenbehörde bereits in der bezeichneten Stellungnahme vom 8.3.2017 dargelegt worden.

Für die Folgejahre sei eine Verjährung bei sämtlichen vorgeschriebenen Abgaben nicht auszuschließen.

Es sei somit gewiss, dass (wesentliche) Teile der Abgabenschuldigkeiten bereits verjährt seien. Eine Inanspruchnahme des Haftungspflichtigen für die Abgabenschuldigkeiten sei folglich nicht gerechtfertigt und der Inhalt des Haftungsbescheids daher „contra legem“.

#### **-) Würdigung des Vermögensstatus des nunmehr Haftungspflichtigen und Anregung von Vergleichsverhandlungen bzw. Abgabe von Vergleichsangeboten**

Zur Vermögenssituation des Haftungspflichtigen sei bereits im Jänner/Februar 2012 (unterfertigt am 26.1.2012) eine „Erhebung der wirtschaftlichen Verhältnisse“ durchgeführt bzw. ein „Vermögensverzeichnis nach § 31a AbgEO“ abgegeben worden und sei auch der Behörde vorliegend. Dieses Verzeichnis zur Vermögenssituation des Haftungspflichtigen sei im März 2017 aktualisiert, abgezeichnet und ebenfalls der Behörde übermittelt worden,

sodass der Behörde jedenfalls ein ausreichender Überblick über die gegenwärtige Vermögensgebarung des Bf. vorliege.

Des Weiteren seien in der Stellungnahme vom 8.3.2017 faire Vergleichsverhandlungen angeregt und auch geführt worden. Von Seiten der Behörde seien diese jedoch abgeschmettert worden. Einerseits sei das erste Vergleichsangebot vom 2.5.2017, welches eine Vergleichszahlung von etwa EUR 87.290,00 beinhaltet habe, abgewiesen worden (Finanzamtsschreiben vom 12.7.2017). Ein weiteres Vergleichsangebot vom 25.7.2017 in Höhe von etwa EUR 137.290,00, bei welchem sich der Haftungspflichtige nach eigenen Angaben bereits am äußersten Rand seiner finanziellen Möglichkeiten befunden habe, sei wiederum abgelehnt worden (Finanzamtsschreiben vom 27.7.2017).

§ 206 Abs. 1 lit. b BAO gebe der Behörde einen Ermessensspielraum, um eine Abgabe festzusetzen oder nicht. Weiters werde ausgeführt, dass die Abgabebehörde von der Festsetzung von Abgaben ganz oder teilweise Abstand nehmen könne, soweit im Einzelfall aufgrund der der Abgabebehörde zur Verfügung stehenden Unterlagen und durch Erhebungen mit Bestimmtheit anzunehmen sei, dass der Abgabenanspruch gegenüber dem Abgabenschuldner nicht durchsetzbar sein werde. Zwar gelte § 206 BAO nicht explizit für die Erlassung von Haftungsbescheiden, jedoch liege auch die Erlassung von Haftungsbescheiden im Ermessen und folglich könnten auch die Gründe des § 206 BAO bei der Ermessensübung berücksichtigt werden. Daher werde die Erlassung eines Haftungsbescheides dann nicht zweckmäßig (iSd § 20 BAO) sein, wenn die Abgabe beim Haftungspflichtigen mit Bestimmtheit uneinbringlich wäre (*Ritz*, ÖStZ 1991, 98; *Ritz*, BAO<sup>5</sup>, § 206 Tz 7).

Es sei auf Basis der übermittelten Vermögensverzeichnisse sowie der zweimaligen Vorlage von Vergleichsangeboten nicht nachvollziehbar, warum die Behörde im Rahmen des § 20 BAO und unter Berücksichtigung von Billigkeit, Zweckmäßigkeit und im Sinne der Verwaltungsökonomie nicht eine derartige Ermessensübung ins Entscheidungskalkül gefasst habe. Der Umstand, dass die Abgaben in der Höhe von rund EUR 1.494.528,00 (zur Gänze) mit Bestimmtheit uneinbringlich seien, sei aus den entsprechenden Unterlagen wohl ableitbar. Denn angeregt sei dies (eine Abstandnahme der Festsetzung) zweifellos durch die beiden Vergleichsangebote und werde nochmals ausdrücklich im Rahmen der gegenständlichen Bescheidbeschwerde begehrt (siehe unten – über diesen Beschwerdepunkt sei auch abzusprechen; vgl. *Ellinger* ua, BAO<sup>3</sup>, § 206 Anm 1; *Ritz*, BAO<sup>5</sup>, § 206 Tz 1).

Zusammenfassend stellten sämtliche Punkte massive Einschnitte in die Rechte des Haftungspflichtigen dar. Im Übrigen werde auch auf die Stellungnahme vom 8.3.2017 (auf welche auch mehrmals verwiesen worden sei) abgestellt. Diese liege der gegenständlichen Beschwerde bei.

## **-) Begehren**

Beantragt werde die Würdigung und dementsprechende Berücksichtigung der in dieser Beschwerde aufgezeigten Punkte, insbesondere aber die Aufhebung des angefochtenen Haftungsbescheides sowie die Prüfung einer Maßnahme nach § 206 BAO (Abstandnahme von einer Abgabenfestsetzung – ganz oder teilweise) sowie unter Berücksichtigung von Billigkeit, Zweckmäßigkeit und verfahrensökonomischen Gründen die Entscheidung über eine Ermessensentscheidung von Seiten der Behörde.

Darüber hinaus werde beantragt, gemäß § 262 Abs. 2 BAO keine Beschwerdevorentscheidung zu erlassen, sowie die Entscheidung durch den gesamten Senat und die Anberaumung einer mündlichen Verhandlung.

\*\*\*\*\*

Mit Schreiben vom 22.5.2018 zog der steuerliche Vertreter des Bf. den Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurück.

## Über die Beschwerde wurde erwogen:

### I. Haftung

*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 eingebbracht 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-3 der über das Vermögen der GmbH-1 am Datum-4 eröffnete Konkurs nach Verteilung an die Massegläubiger aufgehoben und die Gesellschaft am Datum-5 infolge Vermögenslosigkeit im Firmenbuch gelöscht wurde.

Unbestritten ist auch, dass dem Bf. als Geschäftsführer der genannten GmbH im Zeitraum vom Datum-1 bis Datum-6 die Erfüllung der abgabenrechtlichen Pflichten der Gesellschaft oblag. Insbesondere ist im Rahmen dieser Verpflichtung für die rechtzeitige und vollständige Entrichtung der Abgaben Sorge zu tragen.

Da sich der Zeitpunkt, für den zu beurteilen ist, ob der Vertretene die für die Abgabenentrichtung erforderlichen Mittel hatte, danach bestimmt, wann die Abgaben bei Beachtung der abgabenrechtlichen Vorschriften zu entrichten gewesen wären (VwGH 23.11.2004, 2001/15/0108), ist bei Selbstbemessungsabgaben 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). Bei bescheidmäßig festzusetzenden Abgaben (zB Körperschaftsteuer) ist grundsätzlich die erstmalige Abgabenfestsetzung entscheidend (VwGH 21.5.1992, 88/17/0216).

Da die zwischen dem 7.1.2002 und 5.4.2007 fälligen haftungsgegenständlichen Abgaben zur Gänze in den Zeitraum der Geschäftsführertätigkeit des Bf. fielen, hätte er diese auch rechtzeitig und vollständig zu entrichten gehabt.

*Der nach Abgabenvorschriften Haftungspflichtige kann gemäß § 248 BAO unbeschadet der Einbringung einer Bescheidbeschwerde gegen seine Heranziehung zur Haftung (Haftungsbescheid, § 224 Abs. 1) innerhalb der für die Einbringung der Bescheidbeschwerde gegen den Haftungsbescheid offenstehenden Frist auch gegen den Bescheid über den Abgabenanspruch Bescheidbeschwerde einbringen.*

Dem Vorbringen des Bf., dass der sachverhaltsgegenständliche Abgabenrückstand überwiegend aus Feststellungen der Betriebsprüfung vom Jänner 2007 über zu niedrige Grundstückstransaktionen resultiere, er sich dabei aber lediglich selbst geschädigt habe, muss entgegengehalten werden, dass Einwendungen gegen den Abgabenanspruch nicht mit Erfolg im Haftungsverfahren vorgebracht werden können, sondern ausschließlich im Beschwerdeverfahren gemäß § 248 BAO betreffend Bescheide über den Abgabenanspruch, zumal nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes auch die nach § 9 BAO erforderliche Verschuldensprüfung von der objektiven Richtigkeit der Abgabenfestsetzung auszugehen hat (VwGH 27.2.2008, 2005/13/0094).

Gehen einem Haftungsbescheid – wie im gegenständlichen Fall - Abgabenbescheide voran, so ist die Behörde daran gebunden und hat sich in der Entscheidung über die Heranziehung zur Haftung grundsätzlich an diese Abgabenbescheide zu halten (vgl. VwGH 3.7.2003, 2000/15/0043).

Dennoch war festzustellen, dass sich das Verschulden daraus ergibt, dass Vereinbarungen über die Vermietung von Teilen der betrieblichen Liegenschaft Adresse-1, zwischen verbundenen Unternehmen keinem Fremdvergleich standhielten, weshalb dadurch der Bf. bevorzugt und die Abgabenbehörde benachteilt wurde. Zur Geltendmachung der Haftung genügt bereits leichtes Verschulden. Auch spricht das Vorliegen von verdeckten Gewinnausschüttungen für eine schuldhafte Pflichtverletzung des Bf.

Bringt der Haftungspflichtige sowohl gegen den Haftungsbescheid als auch gegen den maßgeblichen Bescheid über den Abgabenanspruch Beschwerden ein, so ist zunächst

über die Beschwerde gegen den Haftungsbescheid zu entscheiden (VwGH 20.1.2005, 2002/14/0091), da von dieser Erledigung die Rechtsmittelbefugnis gegen den Bescheid über den Abgabenanspruch abhängt (VwGH 13.4.2005, 2004/13/0027).

Dem Einwand der unzureichenden Gewährung der Akteneinsicht sowie der Verletzung des Parteiengehörs ist zu entgegnen, dass die für das Haftungsverfahren relevanten Festsetzungsbescheide sämtlicher haftungsgegenständlicher Abgaben sowie der Bezug habende Betriebsprüfungsbericht dem Bf. mit der Erlassung des angefochtenen Haftungsbescheides zur Kenntnis gebracht wurden. Das Parteiengehör ist auch durch die Antragsmöglichkeiten im Beschwerdeverfahren gewahrt. Letztlich hat der Bf. jedoch die Entscheidung getroffen, auf eine Abhaltung der mündlichen Verhandlung zu verzichten und damit keinen weiteren Klärungsbedarf zum Sachverhalt geltend gemacht.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist es Sache des Geschäftsführers, die Gründe darzulegen, die ihn ohne sein Verschulden daran gehindert haben, die ihm obliegenden abgabenrechtlichen Verpflichtungen zu erfüllen (VwGH 18.10.1995, 91/13/0037, 0038). Er hat also darzutun, weshalb er nicht dafür Sorge tragen konnte, dass die Gesellschaft die anfallenden Abgaben rechtzeitig entrichtet hat, andernfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung angenommen werden darf (vgl. VwGH 9.7.1997, 94/13/0281).

Wird eine Abgabe nicht entrichtet, weil der Vertretene überhaupt keine liquiden Mittel hat, so verletzt der Vertreter dadurch keine abgabenrechtliche Pflicht (VwGH 20.9.1996, 94/17/0420).

Der Geschäftsführer haftet für nicht entrichtete Abgaben der Gesellschaft auch dann, wenn die Mittel, die ihm für die Entrichtung aller Verbindlichkeiten zur Verfügung gestanden sind, hierzu nicht ausreichen; es sei denn, er weist nach, dass er diese Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet, die Abgabenschulden daher im Verhältnis nicht schlechter behandelt hat als andere Verbindlichkeiten (VwGH 15.5.1997, 96/15/0003).

Im gegenständlichen Fall bringt der Bf. jedoch keine triftigen Gründe, aus denen ihm die Erfüllung seiner abgabenrechtlichen Pflichten unmöglich gewesen wäre, vor. Insbesondere wurde nicht behauptet, dass dem Bf. keine Mittel zur Entrichtung der haftungsgegenständlichen Abgaben zur Verfügung gestanden bzw. sämtliche Gläubiger gleich behandelt worden seien. Für eine völlige Vermögenslosigkeit der Primärschuldnerin ergeben sich auch nach Aktenlage keine Anhaltspunkte, zumal im haftungsgegenständlichen Zeitraum noch Zahlungen auf das Abgabenkonto geleistet wurden. Was eine allfällige Gleichbehandlung der Gläubiger betrifft, so wäre dies vom Bf. zu behaupten und zu beweisen gewesen.

Am Bf., dem als Geschäftsführer der Primärschuldnerin ausreichend Einblick in die Gebarung zustand, wäre es gelegen gewesen, das Ausmaß der quantitativen Unzulänglichkeit der in den Fälligkeitszeitpunkten der Abgaben zur Verfügung stehenden Mittel nachzuweisen (VwGH 19.11.1998, 97/15/0115), da nicht die Abgabenbehörde das

Ausreichen der Mittel zur Abgabenentrichtung nachzuweisen hat, sondern der zur Haftung herangezogene Geschäftsführer das Fehlen ausreichender Mittel (VwGH 23.4.1998, 95/15/0145).

Weist der Haftungspflichtige nach, welcher Betrag bei anteilmäßiger Befriedigung der Forderungen an die Abgabenbehörde abzuführen gewesen wäre, dann haftet er nur für die Differenz zwischen diesem und dem tatsächlich bezahlten Betrag. Tritt der Vertreter diesen Nachweis nicht an, dann kann ihm die uneinbringliche Abgabe zur Gänze vorgeschrieben werden (VwGH 28.9.2004, 2001/14/0176).

Im Hinblick auf die unterlassene Behauptung und Konkretisierung des Ausmaßes der Unzulänglichkeit der in den Fälligkeitszeitpunkten zur Verfügung gestandenen Mittel zur Erfüllung der vollen Abgabenverbindlichkeiten kommt eine Beschränkung der Haftung des Bf. bloß auf einen Teil der von der Haftung betroffenen Abgabenschulden nicht in Betracht (VwGH 21.1.1991, 90/15/0055).

Hinsichtlich der Kapitalertragsteuer kann deren Nichtabführung grundsätzlich nicht damit entschuldigt werden, dass die Geldmittel zu deren Entrichtung nicht ausgereicht hätten, da bei der Kapitalertragsteuer der Schuldner der kapitalertragsteuerpflichtigen Kapitalerträge nur eine vom Empfänger der Kapitalerträge geschuldete Steuer gemäß § 95 Abs. 2 EStG einzubehalten und gemäß § 96 Abs. 1 EStG - binnen einer Woche nach dem Zufließen der Kapitalerträge (Fälligkeit) - dem Betriebsfinanzamt abzuführen hat, sodass bei der Kapitalertragsteuer genauso wie auch bei der Lohnsteuer der Gleichbehandlungsgrundsatz nicht zum Tragen kommt. Wenn daher der Geschäftsführer die Kapitalertragsteuer trotz Ausschüttung von Gewinnanteilen nicht an das Betriebsfinanzamt entrichtet, liegt nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 18.10.1995, 91/13/0037, 0038) eine schuldhafte Pflichtverletzung des Geschäftsführers im Sinne des § 9 Abs. 1 BAO vor.

Infolge der schuldhaften Pflichtverletzung durch den Bf. konnte die Abgabenbehörde nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 17.5.2004, 2003/17/0134), auch davon ausgehen, dass die Pflichtverletzung Ursache für die Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben war.

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

*Gemäß § 238 Abs. 2 BAO wird die Verjährung fälliger Abgaben durch jede zur Durchsetzung des Anspruches unternommene, nach außen erkennbare Amtshandlung, wie durch Mahnung, durch Vollstreckungsmaßnahmen, durch Bewilligung einer Zahlungserleichterung oder durch Erlassung eines Haftungsbescheides unterbrochen. Mit Ablauf des Jahres, in welchem die Unterbrechung eingetreten ist, beginnt die Verjährungsfrist neu zu laufen.*

*Durch die Anmeldung im Insolvenzverfahren wird gemäß § 9 Abs. 1 IO die Verjährung der angemeldeten Forderung unterbrochen. Die Verjährung der Forderung gegen den Schuldner beginnt von neuem mit dem Ablauf des Tages, an dem der Beschluss über die Aufhebung des Insolvenzverfahrens rechtskräftig geworden ist.*

Dem Einwand des Bf., dass die haftungsgegenständlichen Abgaben gemäß §§ 207 ff sowie § 238 BAO festsetzungs- und einhebungsverjährt seien, ist zu entgegnen, dass im Einhebungsverfahren wie dem gegenständlichen Haftungsverfahren aufgrund der bescheidmäßigen Festsetzungen der haftungsgegenständlichen Abgaben nicht zu prüfen ist, ob die Festsetzungsverjährung eingetreten ist. Diese Prüfung bleibt dem Beschwerdeverfahren gemäß § 248 BAO gegen die zugrunde liegenden Abgabenbescheide vorbehalten.

Zur Frage des Eintritts der Einhebungsverjährung gemäß § 238 BAO ist anhand der Aktenlage festzustellen, dass ab den bescheidmäßigen Festsetzungen am 14.2.2007 bzw. 26.2.2007, da das Recht, eine fällige Abgabe einzuheben und zwangsweise einzubringen, gemäß § 238 Abs. 1 BAO keinesfalls früher als das Recht zur Festsetzung der Abgabe verjährt, folgende Unterbrechungshandlungen gemäß § 238 Abs. 2 BAO, die die fünfjährige Einhebungsverjährungsfrist jeweils neu in Gang setzten, und gemäß § 9 Abs. 1 IO auf Grund des vom Datum-4 bis Datum-3 anhängigen Insolvenzverfahrens, bei dem die haftungsgegenständlichen Forderungen angemeldet waren, gesetzt wurden:

Unterbrechungshandlung	Datum	Verjährungsfrist
Abgabenfestsetzungsbescheide	14./26.02.2007	31.12.2012
Zahlungsaufforderung an Geschäftsführer GF-2	28.11.2007	31.12.2012
Vergleichsverhandlungen und Anfechtung durch Finanzprokuratur	2007-2011	31.12.2016
Insolvenzverfahren	Datum-4- Datum-3	Datum-7
Haftungsvorhalt	02.12.2016	31.12.2021
Haftungsbescheid	02.08.2017	31.12.2022

Daraus erhellt, dass eine Verjährung der Einhebung nach § 238 Abs. 1 BAO zufolge der regelmäßigen Unterbrechungshandlungen gemäß § 238 Abs. 2 BAO nicht eingetreten ist.

Die Geltendmachung der Haftung liegt im Ermessen der Abgabenbehörde, das sich innerhalb der vom Gesetz aufgezeigten Grenzen (§ 20 BAO) zu halten hat. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Dem Gesetzesbegriff „Billigkeit“ ist dabei die Bedeutung „berechtigte Interessen der Partei“, dem Gesetzesbegriff „Zweckmäßigkeit“ die Bedeutung „öffentliches Anliegen an der Einbringung der Abgaben“ beizumessen (vgl. VwGH 24.2.1997, 96/17/0066).

Die haftungsgegenständlichen Abgaben sind zwar wie dargelegt nicht einhebungsverjährt, jedoch ist im Rahmen des Ermessens zu berücksichtigen, dass mehr als vier Jahre zwischen der Beendigung des Konkursverfahrens am Datum-3 und dem Haftungsprüfungsvorhalt vom 2.12.2016 vergangen sind.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (zB VwGH 3.9.2008, 2006/13/0159) ist dem Element der Zumutbarkeit der Heranziehung eines Haftungspflichtigen angesichts lange verstrichener Zeit im Rahmen der behördlichen Ermessensübung besondere Bedeutung beizumessen und 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 zweifellos ein Umstand, den die Abgabenbehörde bei der Inanspruchnahme zur Haftung im Sinne des Ermessens nicht außer Betracht lassen darf (VwGH 16.10.2014, Ro 2014/16/0066).

Die Haftungsanspruchnahme war dennoch nicht zu vermindern, da sich aus den laufenden Aufzeichnungen zu den Tätigkeiten der Einbringungsstelle hinsichtlich der offenen Abgabenschuldigkeiten der Primärschuldnerin auch ergibt, dass der Bf. vom 16.1.2013 bis 30.5.2016 nicht in Österreich gemeldet war, weshalb Einbringungsmaßnahmen gegen ihn in diesem Zeitraum nicht gesetzt werden konnten. Daher liegt verfahrensgegenständlich kein unzumutbar langen Zeitraum des Zuwartens durch die Abgabenbehörde mit der Geltendmachung von Ansprüchen vor.

*Gemäß § 206 Abs. 1 lit. b BAO kann die Abgabenbehörde von der Festsetzung von Abgaben ganz oder teilweise Abstand nehmen, soweit im Einzelfall auf Grund der der Abgabenbehörde zur Verfügung stehenden Unterlagen und der durchgeföhrten Erhebungen mit Bestimmtheit anzunehmen ist, dass der Abgabenanspruch gegenüber dem Abgabenschuldner nicht durchsetzbar sein wird.*

Zum Hinweis des Bf. auf § 206 Abs. 1 lit. b BAO ist festzustellen, dass diese Bestimmung nur die Festsetzung von Abgaben betrifft und daher nicht für die Erlassung von Haftungsbescheiden gilt (Ellinger/Sutter/Urtz, BAO<sup>3</sup>, § 206 Anm 3). Da die Erlassung von Haftungsbescheiden im Ermessen liegt, können allerdings die Gründe des § 206 BAO bei der Ermessensübung berücksichtigt werden. Daher wird die Erlassung eines Haftungsbescheides dann nicht zweckmäßig sein, wenn die Abgabe beim Haftungspflichtigen mit Bestimmtheit uneinbringlich wäre (Ritz, BAO<sup>6</sup> § 206, Rz 7).

Von dieser gesetzlich geforderten Bestimmtheit der Uneinbringlichkeit kann im gegenständlichen Fall allerdings keine Rede sein, da der Bf. sowohl im Vermögensverzeichnis vom 8.3.2017 ausländische Einkünfte (in unbekannter Höhe) aus selbstständiger Erwerbstätigkeit bekanntgab als auch in Vergleichsanboten vom 2.5.2017 und 25.7.2017 Zahlungen von € 87.290,00 bzw. € 137.290,00 in Aussicht stellte (vgl. VwGH 31.3.2011, 2010/15/0150).

Auch nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes stehen angespannte wirtschaftliche Verhältnisse in keinem erkennbaren Zusammenhang mit der

Geltendmachung der Haftung (vgl. VwGH 25.6.1990, 89/15/0067). Soweit der Bf. vorträgt, dass die belangte Behörde nach der Aktenlage von der nur teilweisen Einbringlichkeit der geltend gemachten Verbindlichkeiten bei ihm ausgehen hätte müssen, weshalb die Heranziehung zur Haftung in Ausübung des Ermessens nicht zweckmäßig sei, ist er darauf hinzuweisen, dass auch eine allfällige derzeitige Uneinbringlichkeit nicht ausschließt, dass künftig neu hervor gekommenes Vermögen oder künftig erzielte Einkünfte zur Einbringlichkeit führen können (VwGH 28.11.2002, 97/13/0177), zumal aktenkundig ist, dass der Bf. im Jahr 2001 aus der Holding € 1,7 Mio. entnommen haben soll, deren Verbleib ungeklärt blieb.

Wesentliches Ermessenskriterium ist die Vermeidung eines endgültigen Abgabenausfalles. 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 (VwGH 25.6.1990, 89/15/0067).

Vom Bf. wurden keine Gründe vorgebracht, die bei Abwägung von Zweckmäßigkeit und Billigkeit eine andere Einschätzung bewirken hätten können.

Auf Grund des Vorliegens der gesetzlichen Voraussetzungen des § 9 Abs. 1 BAO erfolgte somit die Inanspruchnahme des Bf. als Haftungspflichtiger für die aushaftenden Abgabenschuldigkeiten der GmbH-1 zu Recht.

## II. Sicherstellung

*Gemäß § 232 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den die Abgabenvorschriften die Abgabepflicht knüpfen, selbst bevor die Abgabenschuld dem Ausmaß nach feststeht, bis zum Eintritt der Vollstreckbarkeit (§ 226) an den Abgabepflichtigen einen Sicherstellungsauftrag erlassen, um einer Gefährdung oder wesentlichen Erschwerung der Einbringung zu begegnen.*

Das Ziel des Sicherungsverfahrens besteht darin, dem Abgabengläubiger bereits zu einem Zeitpunkt, in dem sein Anspruch zwar dem Grunde nach feststeht, er aber noch nicht realisierbar ist, wegen Drohung der Gefährdung oder Erschwerung der Einbringung ein Pfandrecht zu verschaffen (VwGH 11.11.2004, 2004/16/0065).

Bei potentiell Haftungspflichtigen entsteht die Abgabenschuld als Gesamtschuld gemäß § 7 Abs. 1 BAO erst mit der bescheidmäßigen Geltendmachung der Haftung. Nach Erlassung des Haftungsbescheides werden die betreffenden Abgaben nach § 224 Abs. 1 BAO fällig und vollstreckbar. Innerhalb dieser Monatsfrist ist die Erlassung von Sicherstellungsaufträgen zulässig (VwGH 3.7.2003, 2000/15/0044).

Die Sicherstellung der haftungsgegenständlichen Abgaben erfolgte nach der Entstehung des Abgabenanspruches (gleichzeitig mit der Erlassung des Haftungsbescheides) bis zur Vollstreckbarkeit gemäß § 226 BAO (Abgabenschuldigkeiten nicht spätestens

am Fälligkeitstag entrichtet) durch die Pfändung des auf dem Abgabenkonto des Bf. erliegenden Guthabens von € 37.289,39.

Im Beschwerdeverfahren ist nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes als Ausnahme vom Grundsatz, wonach für Beschwerdeentscheidungen grundsätzlich die Sachlage zur Zeit der Entscheidung maßgeblich ist, lediglich zu prüfen, ob im Zeitpunkt der Erlassung des Bescheides der Abgabenbehörde die diesbezüglichen Voraussetzungen gegeben waren, somit nicht, ob sie im Zeitpunkt der Beschwerdeerledigung noch vorliegen (VwGH 20.2.1997, 95/15/0057).

Von einer Gefährdung oder Erschwerung der Einbringung von Abgaben im Sinne der Bestimmung des § 232 BAO ist im Wesentlichen dann zu sprechen, wenn aus der wirtschaftlichen Lage und den sonstigen Umständen des Einzelfalles geschlossen werden kann, dass nur bei raschem Zugriff der Abgabenbehörde die Abgabeneinbringung voraussichtlich gesichert erscheint (VwGH 27.8.1998, 98/13/0062).

Wegen der Gefahr der Einforderung durch den Bf. durch Einbringung eines Rückzahlungsansuchens war ein rascher Zugriff iSd Rechtsprechung erforderlich.

Darüber hinaus sind nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 7.2.1990, 89/13/0047) derartige Gefährdungen oder Erschwerungen u.a. bei drohendem Insolvenzverfahren, bei Exekutionsführung von dritter Seite, bei Auswanderungsabsicht, bei Vermögensverschiebung ins Ausland oder an Verwandte oder bei dringendem Verdacht einer Abgabenhinterziehung gegeben. Auch schwer wiegende Mängel in den Büchern und Aufzeichnungen, welche die Annahme begründen, dass sich der Abgabepflichtige auch der Vollstreckung der noch festzusetzenden Abgaben zu entziehen trachten wird, rechtfertigen ebenso wie eine erhebliche Verschuldung des Abgabepflichtigen, die einen Zugriff anderer Gläubiger auf sein Vermögen befürchten lässt, eine Maßnahme nach § 232 BAO.

Im gegenständlichen Fall bringt der Bf. keine Einwände gegen die Annahme der Gefährdung oder Erschwerung der Abgabeneinbringung vor. Dennoch ist festzuhalten, dass die Gefährdung der Einbringlichkeit bereits darin zu erblicken ist, dass den zum Zeitpunkt der Erlassung des Sicherstellungsauftrages bestehenden Steuernachforderungen kein ausreichendes laufendes Einkommen zur Abdeckung der Steuerschulden gegenüberstand.

Somit ist auch die weitere kumulative Voraussetzung des § 232 Abs. 1 BAO als erfüllt anzusehen.

Das der Abgabenbehörde eingeräumte Ermessen erfordert gemäß § 20 BAO die Beachtung der Grundsätze der Billigkeit und Zweckmäßigkeit. Bei der Ermessensübung sind demnach berechtigte Interessen des Abgabepflichtigen gegenüber dem öffentlichen Interesse an der Einbringung der Abgaben unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände abzuwägen (VwGH 20.9.1996, 94/17/0122). Aus der zwingenden Tatbestandsvoraussetzung der Gefährdung oder wesentlichen Erschwerung der Einbringlichkeit der Abgaben ergibt sich nach Auffassung des Verwaltungsgerichtshofes,

dass nur durch die Sofortmaßnahme dem öffentlichen Interesse an der Einbringung der Abgaben Rechnung getragen werden kann. Die berechtigten Interessen des Abgabepflichtigen werden daher grundsätzlich in den Hintergrund treten (VwGH 3.7.2003, 2000/15/0044).

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 24. Mai 2018