

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin XX in der Beschwerdesache Bw, vertreten durch YY, gegen den Bescheid des Finanzamtes X vom 20. Dezember 2011 betreffend Haftung gemäß § 9 iVm § 80 BAO zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben und der Haftungsbescheid insofern abgeändert, als die Haftungssumme von bisher 95.824,12 € um den Betrag von 49.562,87 € auf 46.261,25 € eingeschränkt wird. Darüber hinaus wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

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

## Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (in der Folge kurz: Bw.) war alleiniger Geschäftsführer einer zwischenzeitig im Firmenbuch gelöschten GmbH. Die Geschäftsführerfunktion hatte der Bw. laut Firmenbuch vom 18.01.1996 bis zur Auflösung dieser Gesellschaft infolge der Abweisung des Konkursantrages über die gegenständliche GmbH mit Beschluss des Landesgerichtes X vom 07.12.2011, xxx, mangels kostendeckenden Vermögens inne.

### I. Verfahrensgang

Mit Bescheid vom 20. Dezember 2011 zog das Finanzamt den Bw. gemäß § 9 BAO in Verbindung mit § 80 BAO zur Haftung für in einem angeschlossenen Rückstandsausweis nach Abgabenart, Zeitraum, Fälligkeitstag und aushaftendem Betrag im Einzelnen aufgeschlüsselte Abgabenschuldigkeiten der GmbH in Höhe von insgesamt 95.824,12 € heran.

In der nach einer verlängerten Berufungsfrist fristgerecht am 24. Februar 2012 eingebrochenen Berufung wurde die ersatzlose Aufhebung des Haftungsbescheides beantragt. Begründend wurde vorgebracht, eine schuldhafte Pflichtverletzung liege deshalb nicht vor, weil der Bw. in dem dem angefochtenen Bescheid zu Grunde liegenden Zeitraum 2007 bis einschließlich 2011 mit den der Primärschuldnerin zur Verfügung stehenden Mitteln überwiegend gegenüber dem Finanzamt bestehende Verbindlichkeiten getilgt habe. So seien dem Finanzamt allein im Jahr 2011 auf Grund von Forderungspfändungen insgesamt 24.711,97 € zugekommen. Nachdem im Geschäftsjahr

2011 insgesamt Ausgangsrechnungen mit einem Betrag von 58.339,69 € gestellt worden seien, habe das Finanzamt einen Betrag vereinnahmt, der - gerechnet vom Umsatz - einer Quote von 42,36 % entspreche. Wegen dieser Forderungspfändungen sei es den Bw. als Geschäftsführer schlussendlich auch nicht mehr möglich gewesen, den laufenden Geschäftsbetrieb der Primärschuldnerin aufrecht zu erhalten.

Auch in den Jahren davor habe der Bw. dem Finanzamt mehrfach Zahlungen geleistet, die vorhandenen Mittel hätten aber nicht ausgereicht, um sämtliche fälligen Verbindlichkeiten zu begleichen. Da der Bw. sich mit allen ihm zur Verfügung stehenden Kräften bemüht habe, die fälligen Verbindlichkeiten zu befriedigen, liege keine Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten im Sinne der BAO vor.

Mit Schreiben vom 24. Juli 2012 teilte das Finanzamt dem Bw. im Wesentlichen mit, dass auf dem Abgabenkonto der Primärschuldnerin die im beiliegendem Rückstandsausweis angeführten Abgaben in Höhe von insgesamt 55.803,32 € uneinbringlich aushafteten. Aufgrund der Funktion des Bw. als das zur Vertretung der Gesellschaft berufene Organ habe ihm die Wahrnehmung der abgabenrechtlichen Verpflichtungen obliegen. Da die im Rückstandsausweis angeführten Abgabenbeträge während der Vertretungsperiode des Bw. fällig bzw. nicht entrichtet worden seien, müsse das Finanzamt bis zum Beweis des Gegenteiles davon ausgehen, dass der Bw. der ihm obliegenden Erfüllung der abgabenrechtlichen Pflichten der Gesellschaft nicht ausreichend nachgekommen sei.

Vertreter von Kapitalgesellschaften hafteten mit ihrem persönlichen Einkommen und Vermögen für deren Abgaben, wenn sie an deren Nichtentrichtung ein Verschulden treffe, wobei hierfür bereits leichte Fahrlässigkeit genüge. Kein Verschulden bestünde beispielsweise, wenn alle anderen Gesellschaftsgläubiger gleich behandelt worden seien wie das Finanzamt. Die Pflichtverletzung müsse darüber hinaus in ursächlichem Zusammenhang mit der Nichtentrichtung stehen.

Nach ständiger Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes müsse das Finanzamt somit bis zum Beweis des Gegenteiles von einer schuldenhaften und für den Abgabenausfall zudem auch ursächlichen Verletzung der Pflicht des Bw. zur Entrichtung der fällig gewordenen Abgaben aus den verwalteten Mitteln ausgehen. Sofern die Gesellschaft bereits zu den Fälligkeitszeitpunkten der betreffenden Abgaben nicht mehr über ausreichend liquide Mittel zur (vollen) Bezahlung aller Verbindlichkeiten verfügt habe, könne dieser Umstand durch eine Auflistung sämtlicher Gläubiger mit zum Zeitpunkt der Abgabenfälligkeit gleichzeitig oder früher fällig gewordenen Forderungen dargelegt werden. In dieser Aufstellung müssten alle damaligen Gläubiger der Gesellschaft (auch die zur Gänze bezahlten) sowie die auf einzelne Verbindlichkeiten (Gläubiger) geleisteten Zahlungen (Quoten) enthalten sein. Anzugeben bzw. gegenüberzustellen seien zudem alle verfügbar gewesenen liquiden Mittel (Bargeld und offene Forderungen) und es sei die Verschuldenssituation umfassend darzustellen.

Die Ausführungen in der am 12. November 2012 beim Finanzamt eingebrachten Stellungnahme der rechtlichen Vertretung des Bw. zum Vorhalt

des Finanzamtes vom 24. Juli 2012 entsprechen expressis verbis jenen im Berufungsschriftsatz.

Mit Bescheid vom 6. März 2013 wurde der Haftungsbescheid vom 20. Dezember 2011 gemäß § 299 BAO aufgehoben. Mit selben Datum wurde wiederum ein Haftungsbescheid erlassen, mit welchem der Bf. gemäß § 9 BAO in Verbindung mit § 80 BAO zur Haftung für in einem angeschlossenen Rückstandsausweis nach Abgabenart, Zeitraum, Fälligkeitstag und aushaftendem Betrag im Einzelnen aufgeschlüsselte Abgabenschuldigkeiten der GmbH in Höhe von insgesamt 56.520,99 € herangezogen wurde.

Mit Bescheid vom 20. Juni 2013 wurden sowohl der Aufhebungsbescheid vom 6. März 2013 als auch der mit selben Datum erlassene Haftungsbescheid gemäß § 299 BAO aufgehoben. Als Folge davon trat der Haftungsbescheid vom 20. Dezember 2011 wieder in den Rechtsbestand.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 27. Juni 2013 wurde die Berufung im Wesentlichen mit der Begründung abgewiesen, infolge der Nichteröffnung des Insolvenzverfahrens mangels kostendeckenden Vermögens mit Beschluss des Landesgerichtes X vom 07.12.2011 habe das Finanzamt von der Uneinbringlichkeit der aushaftenden Abgabenschuldigkeiten ausgehen können. Sämtliche in Haftung gezogenen Abgabenschuldigkeiten seien im Zeitraum aufrechter Geschäftsführung durch den Bw. fällig geworden. Die Abführung dieser Abgaben hätte daher dem Bw. obliegen bzw. sei ihm deren Nichtabfuhr zuzurechnen.

Das Berufungsvorbringen enthalte auch nach ergangenem Haftungsvorhalt keine Entschuldigungsgründe hinsichtlich der Pflichtverletzung, sondern lapidar die Behauptung, der Bw. habe seine gesetzlichen Pflichten nicht schulhaft verletzt. Er habe als Geschäftsführer mit den zur Verfügung stehenden Mitteln überwiegend Verbindlichkeiten gegenüber dem Finanzamt getilgt, welches eine Quote von 42,36% erhalten habe. Wegen der Finanzamtszahlungen sei der laufende Geschäftsbetrieb unmöglich geworden. Auch in den Vorjahren habe der Bw. mehrfach Finanzamtszahlungen geleistet, jedoch nicht alle Verbindlichkeiten begleichen können.

Mit Haftungsvorhalt sei der Bw. aufgefordert worden, mittels einer Auflistung sämtlicher Gläubiger mit zum Zeitpunkt der Abgabenfälligkeiten gleichzeitig oder früher fällig gewordenen Forderungen darzulegen, dass die Primärschuldnerin bereits zu den jeweiligen Fälligkeitstagen der Abgaben nicht mehr über ausreichend liquide Mittel zur (vollen) Bezahlung aller Verbindlichkeiten verfügt habe, in welcher alle damaligen Gläubiger der Gesellschaft (auch die zur Gänze bezahlten) sowie die auf einzelne Verbindlichkeiten (Gläubiger) geleisteten Zahlungen (Quoten) sowie alle verfügbar gewesenen liquiden Mittel (Bargeld und offene Forderungen) und eine Darstellung der Verschuldenssituation enthalten seien. Solche Beweismittel seien nicht vorgelegt worden, sondern es sei der Berufungstext wiederholt vorgebracht worden.

Für den Bw. hätte als den zu diesem Zeitpunkt verantwortlichen Geschäftsführer der Primärschuldnerin eine Verpflichtung zur Abgabe der Steuererklärungen für den betreffenden Zeitraum bestanden. Dem Bw. hätte als Geschäftsführer aus der Buchführung im Hinblick auf die getätigten Umsätze bekannt sein müssen, inwieweit mit Nachforderungen seitens des Finanzamtes zu rechnen sei und daher für die Abfuhr der Abgaben - insbesondere hinsichtlich der von den Kunden einbehaltenen Umsatzsteuerbeträge - Sorge zu tragen sein werde. Der Bw. habe es unterlassen, darzutun, inwieweit diese abgabenrechtlichen Pflichten nicht von ihm verletzt worden wären. Die Abgabenbehörde habe daher von einer schulhaften Pflichtverletzung und damit verbunden, von einem Kausalzusammenhang zwischen der Pflichtverletzung und der Uneinbringlichkeit ausgehen dürfen.

Im fristgerecht eingebrachten Vorlageantrag wurde kein ergänzendes Vorbringen erstattet.

II. Das Bundesfinanzgericht hat über die Beschwerde erwogen:

Vorauszuschicken ist: Mit 1. Jänner 2014 wurde der unabhängige Finanzsenat gemäß Art. 151 Abs. 1 Z 8 B-VG aufgelöst. Die Zuständigkeit zur Weiterführung der mit Ablauf des 31. Dezember 2013 bei dieser Behörde anhängigen Verfahren ging auf das Bundesfinanzgericht über. Gemäß § 323 Abs. 38 BAO sind die am 31. Dezember 2013 beim unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden iSd Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

In Streit steht die Rechtmäßigkeit der Haftungsinanspruchnahme gemäß § 9 iVm § 80 BAO.

#### 1. Sachverhalt

Hinsichtlich des vom BFG als entscheidungsrelevant erachteten Sachverhaltes wird auf die obigen Ausführungen zur Rechtsform der Primärschuldnerin, zur Auflösung der Gesellschaft infolge des Konkursabweisungsbeschlusses und zum Zeitraum, in der der Bw. die Geschäftsführerfunktion bei der Primärschuldnerin inne hatte, verwiesen.

Ergänzend ist auszuführen, dass die von der Primärschuldnerin getätigten Umsätze und die von ihr erzielten Erlöse letztmalig für das Jahr 2009 offengelegt wurden. Sowohl für 2010 als auch für 2011 musste die Abgabenbehörde die Einkünfte aus dem Betrieb der Primärschuldnerin ebenso wie die von ihr erzielten Umsätze schätzen.

Aus dem Abgabenkonto der Primärschuldnerin ist weiters ersichtlich, dass die Primärschuldnerin im Jahr 2010 Überweisungen in Höhe von insgesamt 12.836,51 € an das Finanzamt getätigt hat. Für das Jahr 2011 ist auf dem Abgabenkonto der Primärschuldnerin ein Zahlungseingang von 20.354,68 € zu ersehen, die im Berufungsschriftsatz für 2011 behaupteten Forderungspfändungen im Ausmaß von 24.711,97 € konnten somit nicht zur Gänze verifiziert werden. Allerdings konnten laut Abgabenkonto selbst im Jahr 2012 noch Beträge in Höhe von insgesamt 5.504,40 € vereinnahmt werden.

Für diese Sachverhaltsfeststellungen stützt sich das BFG auf die seitens des Finanzamtes übermittelten Unterlagen sowie auf seitens des BFG vorgenommene Recherchen im Abgabeninformationssystem.

## 2. Rechtsgrundlagen und rechtliche Würdigung

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 schuldhafte Verletzung der den Vertretern auferlegten Pflichten nicht eingebraucht werden können.

Gemäß § 80 Abs. 1 BAO haben die zur Vertretung juristischer Personen berufenen Personen und die gesetzlichen Vertreter natürlicher Personen alle Pflichten zu erfüllen, die den von ihnen Vertretenen obliegen, und sind befugt, die diesen zustehenden Rechte wahrzunehmen. Sie haben insbesondere dafür zu sorgen, daß die Abgaben aus den Mitteln, die sie verwalten, entrichtet werden.

Gemäß § 224 Abs. 1 BAO werden die in Abgabenvorschriften geregelten persönlichen Haftungen durch Erlassung von Haftungsbescheiden geltend gemacht. In diesen ist der Haftungspflichtige unter Hinweis auf die gesetzliche Vorschrift, die seine Haftungspflicht begründet, aufzufordern, die Abgabenschuld, für die er haftet, binnen einer Frist von einem Monat zu entrichten.

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

Im Berufungsfall ist der Bestand der haftungsgegenständlichen Abgabenforderungen gegen die Primärschuldnerin ebenso unbestritten wie deren Uneinbringlichkeit bei dieser Gesellschaft, zumal mit Beschluss des Landesgerichtes X vom 07.12.2011, xxx, der Konkursantrag über das Vermögen dieser Gesellschaft mangels kostendeckenden Vermögens abgewiesen wurde. Der Bw. stellt auch nicht in Abrede, dass er im haftungsgegenständlichen Zeitraum alleinvertretungsbefugter Geschäftsführer der Primärschuldnerin war. Der Bw. bestreitet jedoch das Vorliegen einer schuldhafte Pflichtverletzung mit dem Einwand, zu den Fälligkeitszeitpunkten der in Haftung gezogenen Abgabenschuldigkeiten seien auf Grund von Forderungspfändungen überwiegend Abgabenschuldigkeiten getilgt worden. So habe das Finanzamt durch Forderungspfändungen allein im Jahr 2011 Gelder in Höhe von 24.711,97 € vereinnahmt. Da der Umsatz im Geschäftsjahr 2011 58.339,69 € betragen habe, habe das Finanzamt 2011 somit 42,36 % der Einnahmen der Primärschuldnerin erhalten. Auch in den Jahren davor habe der Bw. dem Finanzamt mehrfach Zahlungen geleistet, die vorhandenen Mittel hätten aber nicht ausgereicht, um sämtliche fälligen Verbindlichkeiten zu begleichen.

Zu den abgabenrechtlichen Pflichten eines Geschäftsführers gehört unter anderem, für die Errichtung der Abgaben sowie für die rechtzeitige und richtige Einreichung der gesetzlich vorgesehenen Abgabenerklärungen Sorge zu tragen (siehe dazu die in Ellinger/

Sutter/Urtz, BAO<sup>3</sup>, § 9 E 79ff angeführte Judikatur, beispielsweise VwGH 26.06.1989, 88/15/0065, 89/15/0037; VwGH 29.05.2001, 2001/14/0006). Diese Pflichten hat der Bw. schon deshalb verletzt, weil für die Jahre 2010 und 2011 keine Erklärungen eingereicht wurden und infolgedessen die Besteuerungsgrundlagen geschätzt werden mussten. Zudem wurden die folgenden in Haftung gezogenen Abgaben nicht an den jeweiligen Fälligkeitstagen entrichtet:

Abgabenart	Zeitraum	Fälligkeit	Betrag
Körperschaftsteuer	2007	01.03.2010	11.255,05 €
Anspruchsziens	2007	01.03.2010	474,95 €
Körperschaftsteuer	2008	01.03.2010	6.788,16 €
Säumniszuschlag 1	2010	16.07.2010	88,28 €
Stundungszinsen	2010	16.07.2010	968,54 €
Säumniszuschlag 1	2010	16.08.2010	232,20 €
Säumniszuschlag 1	2010	16.08.2010	135,76 €
Körperschaftsteuer	07-09/2010	16.08.2010	3.125,00 €
Umsatzsteuer	12/2007	15.02.2008	52,05 €
Umsatzsteuer	01/2008	17.03.2008	199,43 €
Umsatzsteuer	02-12/2008	16.02.2009	14.751,08 €
Umsatzsteuer	02/2009	15.04.2009	1.648,89 €
Umsatzsteuer	03/2009	15.05.2009	484,07 €
Umsatzsteuer	04/2009	15.06.2009	1.611,97 €
Umsatzsteuer	05/2009	15.07.2009	2.360,59 €
Umsatzsteuer	06/2009	17.08.2009	3.587,60 €
Umsatzsteuer	09/2009	16.11.2009	1.352,25 €
Umsatzsteuer	10/2009	15.12.2009	645,38 €
Körperschaftsteuer	04-06/2007	15.05.2007	21,00 €
Körperschaftsteuer	07-09/2007	16.08.2007	437,00 €
Körperschaftsteuer	01-03/2008	15.02.2008	437,00 €
Körperschaftsteuer	04-06/2008	15.05.2008	437,00 €
Körperschaftsteuer	07-09/2008	18.08.2008	4.634,00 €
Körperschaftsteuer	10-12/2008	17.11.2008	1.837,03 €
Körperschaftsteuer	01-03/2009	16.02.2009	1.836,00 €

Körperschaftsteuer	04-06/2009	15.05.2009	1.836,00 €
Körperschaftsteuer	07-09/2009	17.08.2009	1.836,00 €
Körperschaftsteuer	10-12/2009	16.11.2009	1.837,03 €
Körperschaftsteuer	04-06/2010	17.05.2010	749,11 €
Verspätungszuschlag	06-12/2005	23.05.2007	300,00 €
Verspätungszuschlag	02/2006	02.07.2007	57,98 €
Verspätungszuschlag	08/2006	02.07.2007	61,90 €
Verspätungszuschlag	10/2006	02.07.2007	171,92 €
Verspätungszuschlag	12/2006	02.07.2007	213,60 €
Verspätungszuschlag	11/2007	07.04.2008	66,71 €
Pfändungsgebühr	2007	10.04.2007	7,20 €
Stundungszinsen	2008	16.07.2008	167,23 €
Stundungszinsen	2009	17.07.2009	394,71 €
Säumniszuschlag 1	2006	18.06.2007	120,00 €
Säumniszuschlag 1	2007	18.07.2007	53,40 €
Säumniszuschlag 1	2008	16.10.2008	92,68 €
Säumniszuschlag 1	2009	20.05.2009	366,77 €
Säumniszuschlag 2	2009	16.11.2009	147,51 €
Säumniszuschlag 1	2010	18.10.2010	62,50 €
Körperschaftsteuer	10-12/2010	15.11.2010	3.125,00 €
Säumniszuschlag 2	2010	18.11.2010	112,55 €
Säumniszuschlag 2	2010	18.11.2010	67,88 €
Umsatzsteuer	11/2010	17.01.2011	491,06 €
Pfändungsgebühr	2011	27.01.2011	866,91 €
Barauslagenersatz	2011	27.01.2011	7,27 €
Körperschaftsteuer	01-03/2011	15.02.2011	3.033,00 €
Säumniszuschlag 3	2010	17.02.2011	112,55 €
Säumniszuschlag 3	2010	17.02.2011	67,88 €
Umsatzsteuer	02/2011	15.04.2011	722,85 €
Körperschaftsteuer	2009	26.04.2011	3.785,66 €

fikt. AA			4.609,00 €
Körperschaftsteuer	04-06/2011	16.05.2011	3.033,00 €
Umsatzsteuer	03/2011	16.05.2011	2.114,75 €
Säumniszuschlag 1	2011	16.06.2011	60,66 €
Säumniszuschlag 1	2011	16.06.2011	75,71 €
Säumniszuschlag 1	2011	18.07.2011	60,66 €
Körperschaftsteuer	07-09/2011	16.08.2011	3.033,00 €
Umsatzsteuer	06/2011	16.08.2011	1.303,02 €
Umsatzsteuer	07/2011	15.09.2011	836,89 €
Pfändungsgebühr	2011	20.09.2011	20,00 €
Säumniszuschlag 1	2011	17.10.2011	60,66 €
Umsatzsteuer	08/2011	17.10.2011	281,63 €
			95.824,12 €

Wie in der Berufungsvorentscheidung zutreffend ausgeführt wurde, ist gegenständlich zu beachten, dass der Bw. mit Haftungsbescheid vom 12. April 2010 bereits für folgende Abgabenschuldigkeiten gemäß § 9 BAO in Verbindung mit § 80 BAO zur Haftung herangezogen wurde:

Abgabenart	Zeitraum	Fälligkeit	Betrag
Umsatzsteuer	12/2007	15.02.2008	52,05 €
Umsatzsteuer	01/2008	17.03.2008	199,43 €
Umsatzsteuer	02-12/2008	16.02.2009	14.751,08 €
Umsatzsteuer	02/2009	15.04.2009	1.648,89 €
Umsatzsteuer	03/2009	15.05.2009	484,07 €
Umsatzsteuer	04/2009	15.06.2009	1.611,97 €
Umsatzsteuer	05/2009	15.07.2009	2.360,59 €
Umsatzsteuer	06/2009	17.08.2009	3.587,60 €
Umsatzsteuer	09/2009	16.11.2009	1.352,25 €
Umsatzsteuer	10/2009	15.12.2009	645,38 €
Körperschaftsteuer	04-06/2007	15.05.2007	21,00 €
Körperschaftsteuer	07-09/2007	16.08.2007	437,00 €
Körperschaftsteuer	01-03/2008	15.02.2008	437,00 €

Körperschaftsteuer	04-06/2008	15.05.2008	437,00 €
Körperschaftsteuer	07-09/2008	18.08.2008	4.634,00 €
Körperschaftsteuer	10-12/2008	17.11.2008	1.837,03 €
Körperschaftsteuer	01-03/2009	16.02.2009	1.836,00 €
Körperschaftsteuer	04-06/2009	15.05.2009	1.836,00 €
Körperschaftsteuer	07-09/2009	17.08.2009	1.836,00 €
Körperschaftsteuer	10-12/2009	16.11.2009	1.837,03 €
Körperschaftsteuer	04-06/2010	17.05.2010	749,11 €
Verspätungszuschlag	06-12/2005	23.05.2007	300,00 €
Verspätungszuschlag	02/2006	02.07.2007	57,98 €
Verspätungszuschlag	08/2006	02.07.2007	61,90 €
Verspätungszuschlag	10/2006	02.07.2007	171,92 €
Verspätungszuschlag	12/2006	02.07.2007	213,60 €
Verspätungszuschlag	11/2007	07.04.2008	66,71 €
Pfändungsgebühr	2007	10.04.2007	7,20 €
Stundungszinsen	2008	16.07.2008	167,23 €
Stundungszinsen	2009	17.07.2009	394,71 €
Säumniszuschlag 1	2006	18.06.2007	120,00 €
Säumniszuschlag 1	2007	18.07.2007	53,40 €
Säumniszuschlag 1	2008	16.10.2008	92,68 €
Säumniszuschlag 1	2009	20.05.2009	366,77 €
Säumniszuschlag 2	2009	16.11.2009	147,51 €
Säumniszuschlag 1	2010	18.10.2010	62,50 €
fiktive AA			4.609,00 €
			49.483,59 €

Der neuerlichen Inanspruchnahme des Bw. für die in der obigen Tabelle ausgewiesenen Abgabenschuldigkeiten steht somit das Hindernis der bereits entschiedenen Sache (res iudicata) entgegen.

Hinsichtlich der verbleibenden Abgabenschuldigkeiten in Höhe von insgesamt 46.340,53 € ist auszuführen, dass die Pflichtverletzung ihrer Nichtentrichtung zu den jeweiligen Fälligkeitstagen nur dann haftungsbegründend ist, wenn sie sich als ursächlich für die Uneinbringlichkeit erweist. Gelingt dem Vertreter der Beweis, dass der Primärschuldnerin

zu den Fälligkeitszeitpunkten oder danach keine Mittel mehr zur Verfügung standen, wird er haftungsfrei. Waren in diesem Zeitraum noch Gesellschaftsmittel vorhanden, reichten diese aber nicht zur Befriedigung sämtlicher Gesellschaftsschulden aus, ist dem Vertreter dann keine haftungsbegründende Pflichtverletzung vorzuwerfen, wenn er belegt, dass die vorhanden gewesenen Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet, die Abgabenschulden also nicht schlechter als andere Gesellschaftsverbindlichkeiten behandelt wurden (VwGH 15.5.1997, 96/15/0003; VwGH 28.5.2002, 99/14/0233). Wurden die Gesellschaftsverbindlichkeiten aus den vorhandenen Mitteln zwar nicht anteilig bedient, wird aber der Nachweis erbracht, welcher Betrag bei anteilmäßiger Mittelverwendung an den Abgabengläubiger abzuführen gewesen wäre, ist die Haftung auf die Differenz zwischen diesem Betrag und der tatsächlich erfolgten Abgabenzahlung einzuschränken (VwGH 29.3.2001, 2000/14/0149; VwGH 26.6.2000, 95/17/0613). Dabei ist zu beachten, dass sich der Grundsatz der Gläubigergleichbehandlung auch auf Zahlungen bezieht, die zur Aufrechterhaltung des Geschäftsbetriebes erforderlich sind (sog. Zug-um-Zug Geschäfte, siehe dazu zB VwGH 09.11.2011, 2011/16/0064).

Der Zeitpunkt, für den zu beurteilen ist, ob die Primärschuldnerin die für die Abgabenentrichtung erforderlichen Mittel hatte, bestimmt sich danach, wann die Abgaben bei Beachtung der abgabenrechtlichen Vorschriften zu entrichten gewesen wären. Bei Selbstbemessungsabgaben wie der Umsatzsteuer ist maßgebend, wann die Abgaben bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung abzuführen gewesen wären; maßgebend ist daher der Zeitpunkt ihrer Fälligkeit, unabhängig davon, ob bzw. wann die Abgabe bescheidmäßig festgesetzt wurde oder zu welchem Zeitpunkt der Abgabepflichtige die Unrichtigkeit der Selbstberechnung der Abgabe erkannt hat. Bei bescheidmäßig festzusetzenden Abgaben wie der Körperschaftsteuer ist grundsätzlich die erstmalige Abgabenfestsetzung entscheidend (Ritz, BAO<sup>6</sup>, § 9 Tz 10 sowie die dort angeführte Judikatur).

Die in Haftung gezogenen Abgaben hatten die folgenden Fälligkeitstage: Die Umsatzsteuern 11/2010, 02/2011, 03/2011, 06/2011, 07/2011 und 08/2011 gemäß § 210 Abs. 1 BAO iVm § 21 Abs. 1 UStG 1994 den 17.01.2011, den 15.04.2011, den 16.05.2011, den 16.08.2011, den 15.09.2011 und den 17.10.2011, die Körperschaftsteuerabschlusszahlungen für 2007, 2008 und 2009 gemäß § 210 Abs. 1 BAO den 01.03.2010 und den 26.04.2011, die Körperschaftsteuervorauszahlungen für 07-09/2010, 10-12/2010, 01-03/2011, 04-06/2011 und 07-09/2011 gemäß § 24 KStG 1988 iVm § 45 Abs. 3 EStG 1988 den 16.08.2010, den 15.11.2010, den 15.02.2011, den 16.05.2011 und den 16.08.2011, die Pfändungsgebühren 2011 und der Barauslagenersatz 2011 gemäß § 26 Abs. 5 AbgEO den 27.01.2011 und den 20.09.2011 sowie die Nebengebühren (Anspruchszinsen 2007, erste, zweite und dritte Säumniszuschläge 2010 und 2011 sowie Stundungszinsen 2010) gemäß § 210 Abs. 1 BAO den 01.03.2010, den 16.07.2010, den 16.08.2010, den 18.11.2010, den 17.02.2011, den 16.06.2011, den 18.07.2011 und den 17.10.2011.

Dass die Primärschuldnerin im Zeitraum vom 01.03.2010 (Fälligkeitstag der Körperschaftsteuerabschlusszahlung 2007 sowie der Anspruchszinsen 2007, den ältesten verbliebenen, in Haftung gezogenen Abgabenschuldigkeiten) bis zum 17.10.2011 (Fälligkeitstag der Umsatzsteuer 08/2011, der jüngsten verbliebenen, in Haftung gezogenen Abgabenschuldigkeit) nicht mittellos war, ergibt sich schon aus dem Umstand, dass auf dem Abgabenkonto der Primärschuldnerin für das Jahr 2010 ein Zahlungseingang von 12.836,51 € ausgewiesen ist und für das Jahr 2011 ein solcher von 20.354,68 €.

Wie obig erwähnt, wurde dem Finanzamt die Höhe der vom Unternehmen der Primärschuldnerin in den Jahren 2010 und 2011 erzielten Erlöse nicht offengelegt, sodass die Besteuerungsgrundlagen für die Körperschaftsteuer und die Umsatzsteuer dieser Jahre geschätzt werden mussten. Für das Jahr 2010 bzw. für die Zeiträume ab dem 01.03.2010 hat der Bw. - trotz der ihn treffenden qualifizierten Mitwirkungspflicht hinsichtlich des Nachweises der Gläubigergleichbehandlung, die ihm sowohl mit Vorhalt der Abgabenbehörde vom 24. Juli 2012 als auch mit Berufungsvorentscheidung vom 27. Juni 2013 zur Kenntnis gebracht wurde - nicht einmal einen Nachweis über die Höhe der ihm zur Abgabenentrichtung zur Verfügung gestandenen liquiden Mittel vorgelegt. Für das Jahr 2011 wurde ohne belegmäßigen Nachweis behauptet, dass die Primärschuldnerin ihren Kunden insgesamt einen Betrag von 58.339,69 € in Rechnung gestellt hat. Selbst wenn von der Richtigkeit dieses Vorbringens ausgegangen wird, hat der Bw. dennoch selbst hinsichtlich der im Jahr 2011 fällig gewordenen und in Haftung gezogenen Abgabenschuldigkeiten der ihn im Haftungsverfahren treffenden qualifizierten Mitwirkungspflicht nicht entsprochen. Denn zur Errechnung des Betrages, der bei anteilmäßiger Mittelverwendung an den Abgabengläubiger abzuführen gewesen wäre, hätte es neben der Höhe der zu den jeweiligen Fälligkeitstagen vorhandenen liquiden Mitteln (wozu insbesondere neben Forderungen auch Bankguthaben und Kassenbestände gehören) zumindest der Kenntnis sämtlicher Gesellschaftsgläubiger, der Höhe ihrer jeweiligen Forderungen sowie der auf ihre Verbindlichkeiten geleisteten Zahlungen bedurft.

Zu beachten ist allerdings, dass sich seit Erlassung des angefochtenen Bescheides durch Verbuchung von Gutschriften auf dem Abgabenkonto der Primärschuldnerin die Sachlage insofern verändert hat, als die Umsatzsteuer 11/2010 lediglich in Höhe von 411,78 € aushaftet (in Haftung gezogen wurde ein Betrag in Höhe von 491,06 €). Dem Grundsatz der Akzessorietät der Haftungsschuld entsprechend verringert sich somit die Haftungsschuld von 46.340,53 um einen weiteren Betrag von 79,28 € auf 46.261,25 €.

Hingewiesen wird überdies darauf, dass mit Berufungs- bzw. mit Beschwerdevorentscheidung nicht weitere Abgaben – dazu gehören gemäß § 3 BAO unter anderem die Nebengebühren - in die Haftung einbezogen werden dürfen bzw. keine Erweiterung der Haftung insofern zulässig ist, als der Bw. für einen höheren Betrag einer bestimmten Abgabe in Anspruch genommen wird. Wie der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 19.12.2002, 2001/15/0029, zum Haftungstatbestand des § 9 BAO

zum Ausdruck gebracht hat, ist Spruch des Haftungsbescheides die Geltendmachung der Haftung für einen bestimmten Abgabenbetrag einer bestimmten Abgabe. Damit wird auch die Sache des konkreten Haftungsverfahrens und insoweit auch der Rahmen der Abänderungsbefugnis iSd § 279 Abs. 1 BAO bzw. iSd § 263 Abs. 1 leg. cit. festgelegt (siehe dazu auch Ritz, BAO<sup>6</sup>, § 263 Tz 7f und § 279 Tz 12; UFS 22.04.2004, RV/0549-L/03). Die gegenständliche Berufungsvorentscheidung war somit insofern nicht rechtmäßig, als erstmalig ein Haftungsausspruch hinsichtlich Körperschaftsteuer 10-12/2011 in Höhe von 3.033,00 €, hinsichtlich eines ersten Säumniszuschlages in Höhe von 60,66 € und hinsichtlich Umsatzsteuer 11/2011 in Höhe von 1.776,91 € erfolgte.

Gesamthaft kommt das BFG daher zum Ergebnis, dass den Bw. hinsichtlich der folgenden Abgabenschuldigkeiten in Höhe von insgesamt 46.261,25 € schuldhafte Pflichtverletzungen treffen, die auch als ursächlich für die Uneinbringlichkeit zu werten sind:

Abgabenart	Zeitraum	Fälligkeit	Betrag
Körperschaftsteuer	2007	01.03.2010	11.255,05 €
Anspruchszinsen	2007	01.03.2010	474,95 €
Körperschaftsteuer	2008	01.03.2010	6.788,16 €
Säumniszuschlag 1	2010	16.07.2010	88,28 €
Stundungszinsen	2010	16.07.2010	968,54 €
Säumniszuschlag 1	2010	16.08.2010	232,20 €
Säumniszuschlag 1	2010	16.08.2010	135,76 €
Körperschaftsteuer	07-09/2010	16.08.2010	3.125,00 €
Körperschaftsteuer	10-12/2010	15.11.2010	3.125,00 €
Säumniszuschlag 2	2010	18.11.2010	112,55 €
Säumniszuschlag 2	2010	18.11.2010	67,88 €
Umsatzsteuer	11/2010	17.01.2011	411,78 €
Pfändungsgebühr	2011	27.01.2011	866,91 €
Barauslagenersatz	2011	27.01.2011	7,27 €
Körperschaftsteuer	01-03/2011	15.02.2011	3.033,00 €
Säumniszuschlag 3	2010	17.02.2011	112,55 €
Säumniszuschlag 3	2010	17.02.2011	67,88 €
Umsatzsteuer	02/2011	15.04.2011	722,85 €
Körperschaftsteuer	2009	26.04.2011	3.785,66 €

Körperschaftsteuer	04-06/2011	16.05.2011	3.033,00 €
Umsatzsteuer	03/2011	16.05.2011	2.114,75 €
Säumniszuschlag 1	2011	16.06.2011	60,66 €
Säumniszuschlag 1	2011	16.06.2011	75,71 €
Säumniszuschlag 1	2011	18.07.2011	60,66 €
Körperschaftsteuer	07-09/2011	16.08.2011	3.033,00 €
Umsatzsteuer	06/2011	16.08.2011	1.303,02 €
Umsatzsteuer	07/2011	15.09.2011	836,89 €
Pfändungsgebühr	2011	20.09.2011	20,00 €
Säumniszuschlag 1	2011	17.10.2011	60,66 €
Umsatzsteuer	08/2011	17.10.2011	281,63 €
			46.261,25 €

Die Heranziehung zur Haftung ist eine Ermessensentscheidung, die 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. Dem Gesetzesbegriff "Billigkeit" ist dabei die Bedeutung des berechtigten Interesses des Bw. beizumessen, nicht zur Haftung für Abgaben herangezogen zu werden, deren Uneinbringlichkeit bei der Primärschuldnerin feststeht und deren Nichtentrichtung durch ihn verursacht wurde. Unter dem Gesetzesbegriff "Zweckmäßigkeit" ist das "öffentliche Interesse an der Einhebung der Abgaben" zu verstehen.

Wie Ermittlungen des BFG im Abgabeninformationssystem und im Grundbuch ergeben haben, ist der Bw. derzeit als Grenzgänger bei einem Schweizer Arbeitgeber nichtselbständig tätig und bezieht einen Bruttojahreslohn von 62.358,88 €. Schon deshalb kann aus der Sicht des BFG nicht von einer Uneinbringlichkeit der Haftungsschuld ausgegangen werden. Hinzu kommt, dass der zulässige Umfang einer Haftungsinanspruchnahme nicht mit der Höhe der aktuellen Einkünfte bzw. des aktuellen Vermögens des Haftungspflichtigen begrenzt ist (vgl. VwGH 25. 6. 1990, 89/15/0067; VwGH 29.6.1999, 99/14/0128; VwGH 28.11.2002, 97/13/0177). Nach Auffassung des BFG ist es nicht ausgeschlossen, dass zukünftig neben Einkünften auch Vermögenswerte für Einbringungsmaßnahmen zur Verfügung stehen (betreffend der im jeweiligen Hälfteeeigentum des Bw. und seiner ebenfalls erwerbstätigen Gattin stehenden bebauten Liegenschaft (KG AAA, EZ bbb, GSt-NR ccc) sind wegen einem intabulierten Belastungs- und Veräußerungsverbot und einem Pfandrecht keine Einbringungsmaßnahmen möglich).

Die Zweckmäßigkeit der Geltendmachung der Haftung liegt vor allem darin, dass nur durch diese Maßnahme überhaupt eine zumindest teilweise Einbringlichkeit der betreffenden Abgaben gegeben ist, und nur so dem öffentlichen Interesse an der

Abgabenerhebung nachgekommen werden kann. Gesamthaft war daher in Ausübung des freien Ermessens dem öffentlichen Interesse an der Einbringung der Abgaben gegenüber dem Interesse des Bw., nicht zur Haftung herangezogen zu werden, der Vorzug zu geben.

### III. Zulässigkeit einer (ordentlichen) Revision

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist die Revision gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nicht zulässig, da den im gegenständlichen Verfahren zu klarenden Rechtsfragen keine weiter gehende, einzelfallübergreifende und rechtssystematische Relevanz und damit keine erhebliche Bedeutung im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG zukam bzw. die Rechtsfragen bereits ausreichend durch die zitierte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, von der das gegenständliche Erkenntnis nicht abweicht, geklärt sind.

Gesamthaft war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 19. März 2018