

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat in der Beschwerdesache N.N., Adresse 1, vertreten durch MMag. Monika Sifferlinger, Steuerberaterin, Marchettigasse 7/2, 1060 Wien, über die Beschwerde vom 27.08.2015 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Wien 1/23 vom 23.07.2015, StNr.: \*\*\*\*\*, betreffend Haftung gemäß § 9 Abs. 1 BAO zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird teilweise Folge gegeben und die Haftung auf einen Betrag von € 8.111,84 eingeschränkt, und zwar auf folgende Abgabenschuldigkeiten:

Abgabentyp	Zeitraum	Betrag in Euro
Umsatzsteuer	2010	7.900,04
Lohnsteuer	2010	153,31
Dienstgeberbeitrag	2010	53,63
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	2010	4,86
	gesamt:	8.111,84

Im Übrigen 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

Mit Bescheid des Finanzamtes Wien 1/23 vom 23.07.2015 wurde der nunmehrige Beschwerdeführer N.N. (in der Folge kurz Bf. genannt) als Haftungspflichtiger gemäß §§ 9 und 80 BAO für uneinbringlich aushaftende Abgabenschuldigkeiten der Fa. X-GmbH, Firmenbuchnummer: FN \*\*\*\*\*, im Ausmaß von € 11.367,84 in Anspruch genommen.

Dieser Betrag gliedert sich wie folgt:

Umsatzsteuer 2010 (Fälligkeitstag: 15.02.2011) in Höhe von € 11.155,05

Lohnsteuer 2010 (Fälligkeitstag: 17.01.2011) in Höhe von € 153,31

Dienstgeberbeitrag 2010 (Fälligkeitstag: 17.01.2011) in Höhe von € 53,63

Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2010 (Fälligkeitstag: 17.01.2011) in Höhe von € 4,86

Zur Begründung wurde ausgeführt, mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom 26.02.2014, GZ.: \*\*\*\*\*, sei das am 18.07.2011 über das Vermögen der Gesellschaft eröffnete Konkursverfahren nach Schlussverteilung aufgehoben worden. Am 11.06.2014 sei gemäß § 40 Firmenbuchgesetz (FBG) wegen Vermögenslosigkeit die Löschung der Gesellschaft im Firmenbuch erfolgt. Der Abgabenrückstand sei daher bei der Gesellschaft als uneinbringlich anzusehen.

Der Rückstand bestehe infolge Nichtentrichtung der im Zeitraum von 17.01.2011 bis 15.02.2011 fälligen Abgaben. Der Bf. sei im Zeitraum vom 16.07.2009 bis zur Löschung der Gesellschaft im Firmenbuch am 11.06.2014, bzw. bis zur Insolvenzeröffnung am 18.07.2011 zum Geschäftsführer der Fa. X-GmbH und daher gemäß § 18 GmbHG zur Vertretung der Gesellschaft berufen gewesen.

Bei der Berechnung der Haftungssumme sei (entgegen dem Haftungsvorhalt vom 30.04.2015) die im Zuge des Insolvenzverfahrens von der Fa. X-GmbH geleisteten Quotenzahlung (6,0848%) bzw. die geleistete Nachtragsverteilung (1,3109%) in Abzug gebracht worden.

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

Nach § 78 Abs. 3 EStG 1988 habe der Arbeitgeber, wenn die zur Verfügung stehenden Mittel nicht zur Zahlung des voll vereinbarten Arbeitslohnes ausreichten, die Lohnsteuer von dem tatsächlich zur Auszahlung gelangenden niedrigeren Betrag zu berechnen und einzubehalten. Werde in einem solchen Fall die Lohnsteuer nicht einbehalten und an das Finanzamt abgeführt, so sei nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes von einer schuldhafte Pflichtverletzung auszugehen (vgl. VwGH vom 18.12.2001; ZI. 2001/15/0187).

Mit Schreiben vom 30.04.2015 sei der Bf. aufgefordert worden, darzulegen, dass er ohne sein Verschulden gehindert gewesen sei, für die Entrichtung der haftungsgegenständlichen Abgaben zu sorgen. Er sei dieser Aufforderung - sohin seiner Verpflichtung, Behauptungen und Beweisanbote zu seiner Entlastung darzutun - nicht ausreichend nachgekommen.

Die höchstgerichtliche Judikatur gehe davon aus, dass der Vertreter, der auf Grund gesetzlicher Bestimmungen abgabenrechtliche Pflichten zu erfüllen habe, diesen ihm obliegenden Pflichten aber nicht nachkomme, einer besonderen Darlegungspflicht unterliege. Es treffe ihn die Beweislast, nämlich die besondere Verpflichtung, darzutun, aus welchen Gründen ihm die Erfüllung unmöglich gewesen sei, widrigenfalls angenommen werden dürfe, er wäre seinen Pflichten schuldhafteweise nicht nachgekommen (vgl. VwGH 23.4.1988, 95/15/0145 und VwGH 19.3.2003, 2002/16/0168).

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

Die schulhafte Verletzung der Pflicht, Selbstbemessungsabgaben zum gesetzlichen Fälligkeitstermin bekannt zu geben und zu entrichten, werde nicht dadurch aufgehoben, dass in weiterer Folge im Zeitpunkt der bescheidmäßigen Festsetzung dieser Abgaben zu den Zahlungsterminen gemäß § 210 Abs. 4 BAO (=Nachfristen) keine Gesellschaftsmittel mehr vorhanden seien (vgl. UFS 5.1.2009, RV/1359-L/07).

Die Frage, ob ein Abgabenanspruch gegeben sei, sei als Vorfrage im Haftungsverfahren nur dann zu beantworten, wenn kein Abgabenbescheid vorangegangen sei.

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

Bei der „beanstandenden“ Zahllast von € 14.343,60, eingebucht am 27.02.2014, handle es sich um die Wiederaufnahme der im Zuge der Eröffnung des Insolvenzverfahrens ausgesetzten Abgabenschuldigkeiten (siehe Beilage). Diese „Wiederaufnahme“ habe folgende Abgabenschuldigkeiten umfasst.

Umsatzsteuer	2010	12.045,93
Umsatzsteuer	06/2011	842,96
Lohnsteuer	2010	165,55
Körperschaftsteuer	2010	984,00
Dienstgeberbeitrag	2010	58,99
Dienstgeberzuschlag	2010	5,25
Säumniszuschlag 1	2011	240,92
		14.343,60

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

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

Gegen diesen Bescheid richtet sich die frist- und formgerechte Beschwerde de Bf. vom 27.08.2015, mit welcher dieser dem Grunde und der Höhe nach vollinhaltlich angefochten und die Aufhebung bzw. Nachsicht vom Haftungsbescheid - in eventu - die Herabsetzung des Haftungsbetrages unter angemessener Berücksichtigung aller in Betracht kommender Umstände beantragt.

Zur Begründung wird ausgeführt, die Berechnung und Verjährung der Abgabenschuldigkeiten sei nicht überprüfbar.

Die im Haftungsbescheid geltend gemachten Abgabenschuldigkeiten der Fa. X-GmbH seien aufgrund der vorliegenden Buchhaltungsunterlagen der Gesellschaft dem Grunde und der Höhe nach nicht nachvollziehbar.

Aus dem Haftungsbescheid ergebe sich auch nicht, wie sich die Divergenz zwischen dem im Schreiben der Abgabensicherung des Finanzamtes Wien 1/23 vom 30.04.2015 geltend gemachten Haftungsbetrag von € 12.275,72 und dem im Haftungsbescheid vom 23.07.2015 geltend gemachten Haftungsbetrag von € 11.367,84 berechne.

Ohne Kenntnis der konkreten Berechnungsgrundlagen des Haftungsbescheides lasse sich weder die Richtigkeit der Berechnung des Haftungsanspruches noch die Frage der gänzlichen bzw. teilweisen Verjährung der geltend gemachten Abgaben nach §§ 207ff BAO der Abgaben prüfen.

Kein rechtliches Gehör:

Die im Haftungsbescheid geltend gemachten Abgaben und deren Höhe seien erst mit Buchung vom 09.07.2012 bzw. Buchung vom 27.02.2014 am Steuerkonto der Fa. X-GmbH festgesetzt worden. Die Festsetzung sei sohin erst nachträglich nach Ende der Geschäftsführerstellung per 14.07.2011 ohne rechtliches Gehör des Haftpflichtigen und dessen steuerlichen Vertreterin erfolgt.

Auch die Neuberechnung und Festsetzung des Haftungsbetrages im gegenständlichen Haftungsbescheid sei ebenfalls ohne rechtliches Gehör des Haftpflichtigen und dessen steuerlichen Vertreterin erfolgt. Insbesondere habe die Abgabenbehörde das schriftliche Ersuchen des Bf. vom 12.06.2015 „die Berechnungsgrundlagen gemeinsam unter Einbeziehung seiner Steuerberaterin zu überprüfen“ bei Erlassung des Haftungsbescheides ohne ersichtliche Begründung nicht berücksichtigt.

Ohne rechtliches Gehör bei der Berechnung und Festsetzung des im Haftungsbescheid geltend gemachten Haftungsbetrages, sei ihm die Möglichkeit genommen, den geltend gemachten Haftungsanspruch dem Grunde und der Höhe nach zu prüfen sowie zur richtigen Berechnung beizutragen.

Ermessenentscheidung:

Der gegenständliche Haftungsbescheid sei Ermessensentscheidung im Sinne des § 20 BAO, bei der „alle in Betracht kommenden Umstände“ bei der Ausübung des Ermessen nach Billigkeit zu berücksichtigen seien.

Zu diesen Umständen zählten im konkreten Fall insbesondere

- a) die in Frage stehenden historischen haftungsbegründenden Umstände seiner ehemaligen Geschäftsführertätigkeit unter Berücksichtigung seines damaligen Kenntnisstandes zur Beurteilung der Verschuldensfrage sowie
- b) seine im Verfahren offengelegten aktuellen finanziellen Verhältnisse.
- c) Zur Berücksichtigung derselben für die Ermessensentscheidung sei keine Aussage getroffen worden.

Im Haftungsbescheid werde allerdings nicht ausgeführt, ob bzw. wie alle in Betracht kommen den Umstände sowie meine persönliche Situation iSd § 20 BAO angemessen berücksichtigt worden seien.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 21.03.2017 wies die Abgabenbehörde die Beschwerde als unbegründet ab.

Zur Begründung wurde ausgeführt, mit Haftungsvorhalt vom 12.06.2015 sei der Bf. von einer ins Auge gefassten Inanspruchnahme für die noch ausstehenden Abgabenschuldigkeiten der Fa. X-GmbH in Kenntnis gesetzt und aufgefordert worden darzulegen, dass er ohne eigenes Verschulden gehindert gewesen wäre, die abgabenrechtlichen Verpflichtungen dieses Unternehmens wahrzunehmen. Auf die Notwendigkeit der Einhaltung des GI ei chbehandlungsgrundsatzes und die Führung eines entsprechenden Nachweises sei er ausdrücklich hingewiesen worden. Über die Höhe der mittlerweile rechtskräftig vorgeschriebenen Abgaben sei er durch Zusendung eines entsprechenden Kontoauszuges informiert worden. In seinem Antwortschreiben vom 12.06.2015 habe er eingangs auf den ungünstig verlaufenden Geschäftsgang hingewiesen, der auch zu finanziellen Engpässen geführt habe. Die Abgaben seien jedoch richtig berechnet und abgeführt worden. Der nun in Frage stehende Betrag sei jedoch erst nach Beendigung seiner Geschäftsführertätigkeit verbucht worden.

Mit Haftungsbescheid vom 23.7.2015 sei der nunmehrige Bf. für noch aushaltende Abgabenschuldigkeiten der Primärschuldnerin im Ausmaß von € 1 1.367,84 zur Haftung gemäß §§ 9, 80 BAO herangezogen worden. Dabei habe es sich um die USt, LSt, DB und DZ für das Jahr 2010 gehandelt. Bei der Berechnung dieser Summe seien die Beträge der rechtskräftigen Abgabenbescheide für diesen Zeitraum herangezogen worden. Mit Bescheid vom 9.7.2012 sei die USt 2010 mit € 1 2.045,93 festgesetzt

worden. Mit Datum 23.9.2011 seien Bescheide über die Lohnsteuer 2010 (€ 165,55), sowie DB (€ 58 ,99) und DZ (€ 5 ,25) für denselben Zeitraum ergangen.

Bei Berechnung des Haftungsbetrages sei von diesen Beträgen einerseits die Quote von 6,0848% als auch die Nachtragsverteilung von 1,3109% berücksichtigt worden, wie in der Begründung des Haftungsbescheides (in Form einer Tabelle auf Seite 2) ausführlich dargestellt.

Dagegen richte sich die Beschwerde vom 23.7.2015, welche ausdrücklich auch „den zu Grunde liegenden Abgabenbescheid“ umfasse. Bemängelt werde die angeblich mangelnde Nachvollziehbarkeit der Haftungsbeträge, dies sowohl in betrags- als auch verjährungsmäßiger Hinsicht. Auch mangelndes rechtliches Gehör sowie Fehler in der Ermessensausübung würden bemängelt.

Der Geschäftsführer bzw. Vorstand hafte für nicht entrichtete Abgaben der Gesellschaft auch dann, wenn die Mittel, die ihm für die Entrichtung aller Verbindlichkeiten der Gesellschaft zur Verfügung stehen, hierzu nicht ausreichten, es sei denn, er weise nach, dass er diese Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet, die Abgabenschulden daher im Verhältnis nicht schlechter behandelt habe als andere Verbindlichkeiten.

Gemäß § 248 BAO könne der nach Abgabenvorschriften Haftungspflichtige unbeschadet der Einbringung einer Beschwerde gegen seine Heranziehung zur Haftung (Haftungsbescheid, § 224 Abs. 1) inn erhalb der für die Einbringung der Beschwerde gegen den Haftungsbescheid offen stehenden Frist auch gegen den Abgabenanspruch (Abgabenbescheid, § 198) mittels Beschwerde die Rechte geltend machen, die dem Abgabepflichtigen zustünden.

Die Beschwerde eines Haftungspflichtigen gegen die Heranziehung zur Haftung einerseits und gegen den Abgabenanspruch andererseits müsse zwar nicht in zwei gesonderten Schriftsätze erfolgen. Dennoch könne daraus nicht geschlossen werden, dass über beide Beschwerden in einem einheitlichen Rechtsmittelverfahren abzusprechen sei.

Vielmehr sei zunächst über die Beschwerde gegen den Haftungsbescheid zu entscheiden, weil sich erst aus dieser Entscheidung die Legitimation des Beschwerdeführers zur Einbringung einer Beschwerde gegen den Abgabenanspruch ergebe; denn würde der Beschwerde des Haftenden gegen seine Heranziehung zur Haftung stattgegeben, so wäre seine gegen den Abgabenanspruch eingebrachte Beschwerde mangels Aktivlegitimation als unzulässig zurückzuweisen.

In folgedessen sei Gegenstand des Beschwerdeverfahrens gegen den Haftungsbescheid einzig und allein die Frage, ob der Beschwerdeführer zu Recht als Haftender für Abgaben der Gesellschaft herangezogen worden sei oder nicht, nicht jedoch, ob die dieser Gesellschaft vorgeschriebenen Abgaben zu Recht bestünden oder nicht. Einwendungen gegen die Richtigkeit der Abgaben könnten daher in diesem Verfahren nicht erfolgreich erhoben werden (VwGH 26.1.1982, 81/14/0083, 81/14/0169, ÖStZB 351;

VwGH 13.9.1988, - 85/14/0161, ÖStZB 1989, 141; 23.5.1990, 89/13/0250; 25.6.1990, 89/15/0067). Dies sei erst mit der Beschwerde gegen den Abgabenbescheid, welcher an den Abgabepflichtigen erlassen worden sei, möglich.

Damit gingen aber sämtliche Ausführungen, die sich mit der Richtigkeit der an die Primärschuldnerin ergangenen Abgabenbescheide befassen, von vornherein (zumindest vorläufig) ins Leere. Es wäre nämlich deren Sache gewesen, diese Bescheide gegebenenfalls zu bekämpfen. Dass sie das nicht getan habe, führe jedoch zu keinem Rechtsnachteil für den nunmehrigen Bf. Das angesprochene Rechtsschutzinteresse sei durch die in § 248 BAO ausdrücklich eingeräumte Berechtigung gewährleistet, wonach auch der bereits zur Haftung herangezogene gegen die (ansonsten bereits rechtskräftigen) Bescheide Beschwerde erheben könne. Inhaltlich sei diese Frage - wie bereits ausführlich dargelegt - in eben diesem (eventuell im Nachhinein abzuhandelnden) Verfahren zu erörtern.

Zur Berechnung der Haftungsbeträge sei also einmal auf den Inhalt der vorliegenden Abgabenbescheide abzustellen, welcher an dieser Stelle als vorgegeben anzusehen sei. Der Spruch dieser Bescheide sei dem Bf. zweifelsohne bekannt. Aus der Aktenlage sei abzuleiten, dass ihm im Verlaufe des Vorhalteverfahrens auch eine Rückstandsaufgliederung mit den in Frage stehenden Abgabenrückständen übermittelt worden sei.

Auf dieses Zahlenmaterial stütze sich die Begründung des Haftungsbescheides. In Form einer Tabelle seien genau diese Beträge aufgelistet (siehe die 4. Spalte im HB, Seite 2) worden. In der fünften und sechsten Spalte seien die im Wege des Insolvenzverfahrens dennoch einbringlich gewordenen (Teil-)Beträge aufgelistet und in der letzten die uneinbringlichen Restbeträge. Diese stimmten wiederum mit den im Bescheidspruch angeführten Beträgen überein. Rein mathematisch gesehen handle es sich also um eine Subtraktion: von den Beträgen laut Bescheid seien die in zwei Etappen ausgeschütteten Zahlungen seitens der Primärschuldnerin abgezogen worden; daraus resultiere der uneinbringliche Rest.

Worin die angeblich nicht überprüfbare Verjährung liegen solle, sei ebenfalls nicht nachvollziehbar. Gemäß § 238 BAO verjähre das Recht, eine fällige Abgabe einzuheben und zwangsweise einzuziehen, binnen fünf Jahren nach Ablauf des Kalenderjahres, in welchem die Abgabe fällig geworden sei, keinesfalls jedoch früher als das Recht zur Abgabenfestsetzung selbst. Die mit Haftungsbescheid vom 23.7.2015 einzubringenden Abgaben, also die Umsatzsteuer 2010, Lohnsteuer 2010, Dienstgeberbeitrag 2010 und Dienstgeberzuschlag 2010 seien sämtlich innerhalb dieser 5-Jahres-Frist fällig geworden. Bemerkt werde in diesem Zusammenhang noch, dass gemäß Abs. 2 leg.cit. sowohl der Haftungsvorhalt vom 30.4.2015 als auch die Erlassung des Haftungsbescheides Unterbrechungshandlungen darstellten mit der Folge, dass diese Frist mit Ablauf des Jahres 2015 neu zu laufen begonnen habe.

Der Vorwurf mangelnden rechtlichen Gehörs gehe hinsichtlich der an die Primärschuldnerin gerichteten Abgabenbescheide - wie oben bereits ausführlich dargelegt - ins Leere. Diese Frage sei in diesem Verfahren nicht zu erörtern.

Sollten hinsichtlich des Haftungsbetrages Unklarheiten bestanden haben, so seien sie spätestens mit Zustellung dieser Beschwerdevorentscheidung beseitigt. Zusätzlich würden dieser BVE auch die angesprochenen Abgabenbescheide beigelegt (gegen die ja bereits Beschwerde erhoben worden sei), sodass sich der Antragsteller frühzeitig und noch besser auf dieses Rechtsmittelverfahren vorbereiten könne.

Zur Ermessensübung sei anzuführen, dass die Uneinbringlichkeit bei der Primärschuldnerin mittlerweile wohl mit Sicherheit anzunehmen sei. Da dieses Haftungsverfahren nunmehr die wohl einzige Möglichkeit darstelle, den aushaftenden Rückstand dennoch einzubringen, rückten alle weiteren Gesichtspunkte bei der Ausübung des Ermessens in den Hintergrund. Allfällige Liquiditätsengpässe beim Haftenden selbst könnten im weiteren Einhebungsverfahren durchaus berücksichtigt werden.

Mit Schriftsatz vom 24.04.2017 beantragte der Bf. die Vorlage der gegenständlichen Beschwerde an das Bundesfinanzgericht. Betreffend die Beschwerdegründe werde auf die Ausführungen in der Beschwerde verwiesen sowie festgehalten, dass der Bf. den Nachweis erbracht habe, dass er die Mittel, die ihm für die Entrichtung aller Verbindlichkeiten der Gesellschaft zur Verfügung gestanden seien, anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet und daher die Abgabenschulden im Verhältnis nicht schlechter behandelt worden seien als andere Verbindlichkeiten.

### **Über die Beschwerde wurde erwogen:**

*Gemäß § 9 Abs. 1 BAO Haften die in den §§ 80 ff. bezeichneten Vertreter haften neben den durch sie vertretenen Abgabepflichtigen für die diese treffenden Abgaben insoweit, als die Abgaben infolge schuldhafter 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.*

Laut Firmenbuch war der Bf. im Zeitraum vom 16.7.2009 bis zur Eröffnung des Konkursverfahrens über das Vermögen der Primärschuldnerin Fa. X-GmbH mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom 18.7.2011, \*\*\*\*\*, deren allein vertretungsbefugter handelsrechtlicher Geschäftsführer und er zählt somit zum Kreis der im § 80 Abs. 1 BAO genannten gesetzlichen Vertreter einer juristischen Person, welche gemäß § 9 Abs. 1 BAO zur Haftung herangezogen werden können.

Zum Zeitpunkt der Erlassung des angefochtenen Haftungsbescheides hafteten die gegenständlichen Abgabenschuldigkeiten in einem Gesamtausmaß von € 12.275,72 aus (siehe im Detail die dem Haftungsvorhalt vom 30.4.2015 angeschlossene Rückstandsaufgliederung). Wie bereits im angefochtenen Bescheid und auch in der Beschwerdevorentscheidung dargestellt, waren die der Haftung zugrunde liegenden Abgabenschuldigkeiten im Ausmaß der im Konkursverfahren ausgeschütteten Quotenzahlungen i.H.v. 7,3957% (Quote i.H.v. 6,0848% und Quote aufgrund der Nachtragsverteilung i.H.v. 1,3109%) einbringlich, sodass im Zeitpunkt der Erlassung des Haftungsbescheides seitens der Abgabenbehörde zu Recht die um die Quote verminderten Abgabenschuldigkeiten i.H.v. insgesamt € 11.367,84 (= 12.275,72 abzüglich 7,3957% Quote) zur Haftung herangezogen wurden.

Mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom 26.2.2014 wurde der Konkurs über das Vermögen der Primärschuldnerin Fa. X-GmbH nach Schlussverteilung aufgehoben und die Firma gemäß § 40 FBG in Folge Vermögenlosigkeit gelöscht. Im Zeitpunkt der gegenständlichen Entscheidung über die Beschwerde des Bf. haftet am Abgabenkonto der Primärschuldnerin nunmehr ein verminderter Betrag von € 7.900,04 an Umsatzsteuer 2010 aus, sodass die Haftung für diese Abgabe auf den genannten Betrag einzuschränken war. Die übrigen den Gegenstand des Haftungsbescheides bildenden lohnabhängigen Abgaben (L, DB, DZ) 2010 haften nach wie vor uneinbringlich aus.

Soweit mit der gegenständlichen Beschwerde die Nichtüberprüfbarkeit der Verjährung der haftungsgegenständlichen Abgabenschuldigkeiten eingewendet wird, so ist der Bf. zunächst darauf zu verweisen, dass die Geltendmachung der Haftung gemäß § 9 Abs. 1 BAO eine Maßnahme des Einbringungsverfahrens ist, die der Einhebungsverjährung gemäß § 238 BAO unterliegt. Gemäß § 238 Abs. 1 BAO verjährt das Recht, eine fällige Abgabe einzuhaben und zwangsweise einzubringen, binnen 5 Jahren nach Ablauf des Kalenderjahres, in welchen die Abgabe fällig geworden ist, keineswegs jedoch früher als das Recht zur Festsetzung der Abgabe.

Die haftungsgegenständlichen Abgabenschuldigkeiten wurden allesamt im Jahr 2011 (und zwar am 17.1.2011 und am 15.2.2011) fällig, sodass die Einbringungsverjährung nicht vor Ablauf des Jahres 2016 eintreten konnte. Zum Zeitpunkt der Erlassung des gegenständlichen Haftungsbescheides am 23.7.2015 war daher keinesfalls Einhebungsverjährung gemäß § 238 BAO eingetreten.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hat der Vertreter dazutun, aus welchem Gründen ihm die Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten unmöglich gewesen sei, widrigenfalls die Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung annehmen darf. 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.

Der Geschäftsführer haftet für nichtentrichtete Abgaben der Gesellschaft auch dann, wenn die Mittel, die ihm für die Errichtung aller Verbindlichkeiten der Gesellschaft zur

Verfügung gestanden sind, hierzu nicht ausreichten, es sei denn, er weist nach, dass er die Abgabenschulden im Verhältnis nicht schlechter behandelt hat als bei anteiliger Verwendung der vorhandenen Mittel für die Begleichung aller Verbindlichkeiten (z.B. VwGH 27.2.2008, 2005/13/0100, VwGH 26.6.2007, 2004/13/0032).

Der Vertreter hat den Nachweis, welcher Betrag bei Gleichbehandlung sämtlicher Gläubiger – bezogen auf die jeweiligen Fälligkeitszeitpunkte einerseits und das Vorhandensein liquider Mittel andererseits – an die Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre, zu erbringen. Vermag er nachzuweisen, welcher Betrag bei gleichmäßiger Befriedigung der Forderungen an die Abgabenbehörde abzuführen gewesen wäre, so haftet er nur für die Differenz zwischen diesem und der tatsächlichen erfolgten Zahlung. Wird dieser Nachweis nicht angetreten, kann dem Vertreter die uneinbringliche Abgabe zur Gänze vorgeschrieben werden.

Trotz Aufforderung im Haftungsvorhalt vom 30.4.2015, einen derartigen Gleichbehandlungsnachweis zu erbringen und trotz Hinweis im angefochtenen Haftungsbescheid, den Nachweis einer Gläubigergleichbehandlung zu den jeweiligen Fälligkeitstagen nicht erbracht zu haben, hat es der Bf. unterlassen, einerseits das Nichtvorliegen einer schuldhafte Pflichtverletzung im Sinne des § 9 Abs. 1 BAO sowie auch eine Gleichbehandlung der Abgabenbehörde gegenüber den anderen Gläubigern nachzuweisen, sodass er entsprechend der ständigen Judikatur des VwGH (vgl. z.B. VwGH 2.9.2009, 2007/15/0039) zu Recht in voller Höhe der uneinbringlich aushaftenden Abgabenschuldigkeiten zur Haftung herangezogen wurde.

Wenn der Bf. mit der gegenständlichen Beschwerde einwendet, eine schuldhafte Pflichtverletzung liege deswegen nicht vor, weil die Festsetzung der zugrundeliegenden Abgabenschuldigkeiten erst nach Ende seiner Geschäftsführerfunktion (Eröffnung des Konkursverfahrens am 18.7.2011) mit Bescheiden der Abgabenbehörde vom 23.9.2011 (betreffend die haftungsgegenständlichen Lohnabgaben) und 9.7.2012 (betreffend Umsatzsteuer 2010) erfolgt sei, so ist ihm dazu entgegen zu halten, dass der Zeitpunkt, für den zu beurteilen ist, ob der Vertreter die für die Abgabenentrichtung erforderlichen Mittel hatte, sich danach bestimmt, wann die Abgaben bei Beachtung der Abgabenvorschriften zu entrichten gewesen wäre (vgl. z.B. VwGH 23.11.2004, 2001/15/0108). Bei Selbstbemessungsabgaben (wie die gegenständliche Umsatzsteuer 2010 und die lohnabhängigen Abgaben 2010) ist maßgeblich, wann die Abgaben bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung abzuführen gewesen wären. Maßgebend ist somit der Zeitpunkt der Fälligkeit der betreffenden Abgaben, unabhängig vom eventuellen Zeitpunkt einer bescheidmäßigen Festsetzung (vgl. z.B. VwGH 23.1.2003, 2001/16/0291).

Hinsichtlich des Beschwerdevorbringens, die Berechnung und Verjährung (gemäß §§ 207ff BAO) der haftungsgegenständlichen Abgabenschuldigkeiten sei nicht überprüfbar und aufgrund der vorliegenden Buchhaltungsunterlagen dem Grund und der Höhe nach nicht nachvollziehbar, ist der Bf. darauf zu verweisen, dass er mit diesem die Abgabenfestsetzung dem Grunde und der Höhe nach bekämpft. Insoweit ist er auf die Bestimmung des § 248 BAO zu verweisen, wonach der Haftungspflichtige unbeschadet

der Einbringung einer Beschwerde gegen den Haftungsbescheid innerhalb der für die Einbringung der Beschwerde gegen den Haftungsbescheid offen stehenden Frist auch gegen den Bescheid über den zugrunde liegenden Abgabenanspruch Beschwerde erheben kann. Dazu ist auszuführen, dass dem Bf. gemeinsam mit dem Haftungsvorhalt vom 30.4.2015 die der nunmehrigen Haftung zugrunde liegenden Abgabenbescheide betreffend Umsatzsteuer 2010 vom 9.7.2012 sowie betreffend lohnabhängige Abgaben (L, DB, DZ) 2010 vom 23.9.2011 sowie auch der Bericht über die Außenprüfung vom 23.9.2011 zugestellt wurden und der Bf. mit Schriftsatz vom 27.8.2015 auch Beschwerden gemäß § 248 BAO gegen die zugrunde liegenden Abgabenbescheide erhoben hat.

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH sind daher Einwendungen gegen die Rechtmäßigkeit einer dem Primärschuldner bescheidmäßig vorgeschriebenen Abgabe nicht im Haftungsverfahren, sondern durch eine – den Haftenden durch § 248 BAO ermöglichte – Beschwerde gegen den Abgabenbescheid geltend zu machen (vgl. z.B. VwGH 24.2.2004, 99/14/0278).

Der Bf. ist daher mit seinem Beschwerdeeinwendungen betreffend die Berechnung und Höhe der haftungsgegenständlichen Abgabenschuldigkeiten bzw. auch im Bezug auf die eingewendete Festsetzungsverjährung gemäß §§ 207 ff BAO auf das Beschwerdeverfahren gegen die Abgabenbescheide zu verweisen.

Wenn mit der gegenständlichen Beschwerde einwendet wird, die Neuberechnung und Festsetzung des Haftungsbetrages im gegenständlichen Haftungsbescheid sei ohne rechtliches Gehör erfolgt und es sei dem Bf. dadurch die Möglichkeit genommen worden, den geltend gemachten Haftungsanspruch dem Grunde und der Höhe nach nachzuprüfen, so ist er darauf zu verweisen, dass der Bf. im gegenständlichen Haftungsverfahren zunächst schon vor Erlassung des Haftungsbescheides aufgrund des Haftungsvorhaltes vom 30.4.2015 Gelegenheit zur Wahrung des Parteiengehöres hatte, welches er auch mit Schriftsatz vom 12.6.2015 durch Beantwortung des Haftungsvorhaltes wahrgenommen hat. Aus dem gesamten Verfahrensgang ist klar erkennbar, dass der Bf. Kenntnis davon hatte, dass die haftungsgegenständlichen Abgabenschuldigkeiten auf bescheidmäßigen Festsetzungen der Abgabenbehörde beruhten, die ihm auch bekanntgegeben wurden und dass die gegenständliche Haftungsschuld auf diesen Abgabenfestsetzungen vermindert und die Quotenzahlungen im Konkurs beruht, sodass dieser Beschwerdeeinwand des Bf., der im Übrigen im gesamten Haftungsverfahren auch das Recht auf Akteneinsicht gehabt hätte, seitens des Bundesfinanzgerichtes nicht nachvollzogen werden kann.

Die Inanspruchnahme der gemäß § 9 BAO bestehenden Haftung setzt voraus, dass die schuldhafte Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten kausal für die Uneinbringlichkeit ist. Bei gegebener schuldhafter Pflichtverletzung darf die Abgabenbehörde nach ständiger Rechtsprechung des VwGH mangels der dagegen sprechender Umstände annehmen, dass die Pflichtverletzung Ursache der Uneinbringlichkeit ist (vgl. z.B. VwGH 13.4.2005, 2002/13/0177, 0178).

Die Geltendmachung der Haftung ist in das Ermessen der Abgabenbehörde gestellt, dass sich innerhalb der vom Gesetz auferlegten Grenzen (§ 20 BAO) zu halten hat. Dieses Ermessen umfasst auch das Ausmaß der Heranziehung der Haftung innerhalb des vom Gesetz vorgegebenen Rahmens. Den auf die Hereinbringung der Abgabenschuld beim haftenden gerichteten Besicherungszweck der Norm folgt, dass Geltendmachung der Haftung in der Regel ermessenskonform ist, wenn die betreffende Abgabe bei der Primärschuldnerin uneinbringlich ist. Wenn der Bf. die Ermessensübung der Abgabenbehörde dahingehend bemängelt, dass im Rahmen seiner ehemaligen Geschäftsführertätigkeit sein damaliger Kenntnisstand zur Beurteilung der Verschuldensfrage nicht einbezogen worden sei, so ist er darauf zu verweisen, dass das Ausmaß des Verschuldens insbesondere dann bei der Ermessensübung eine Rolle spielen kann, wenn mehrere potentiell haftungspflichtige Geschäftsführer nebeneinander zur Haftung herangezogen werden können. Im gegenständlichen Fall war jedoch der Bf. der allein in Frage kommende Haftungspflichtige, sodass der Ausspruch der Haftung die einzige Möglichkeit der Abgabeneinbringung darstellte, weshalb er aus Zweckmäßigkeitserwägungen zu Recht für den vollen Haftungsbetrag in Anspruch genommen wurde.

Wenn seitens des Bf. zum Ermessen weiters eingewendet wird, seine im Verfahren offen gelegten aktuellen finanziellen Verhältnisse seien bei der Ermessensentscheidung unberücksichtigt geblieben bzw. es sei dahingehend keine Aussage getroffen worden, so ist zunächst festzustellen, dass der Bf. in der Beantwortung des Haftungsvorhaltes im Fragebogen zur Erhebung der wirtschaftlichen Verhältnisse dargelegt hat, dass sein monatliches Einkommen ca. € 3.000,00 beträgt, er kein nennenswertes Vermögen besitzt und dem gegenüber Verbindlichkeiten bei einer namentlich genannten Bank und beim Finanzamt i.H.v. insgesamt € 391.636,17 stehen. Somit kann in Anbetracht der Höhe der Verbindlichkeiten von einer sehr eingeschränkten wirtschaftlichen Situation des Bf. ausgegangen werden. Dennoch ist insoweit auf die ständige Rechtsprechung des VwGH zu verweisen, dass die Frage der Einbringlichkeit der Haftungsschuld bei der zur Haftung herangezogenen Person, deren Vermögenslosigkeit bzw. auch Arbeitslosigkeit in keinen erkennbaren Zusammenhang mit der Geltendmachung der Haftung stehen, zumal es eine allfällige derzeitige Uneinbringlichkeit auch nicht ausschließt, dass künftig neu hervorkommendes Vermögen oder künftig erzielte Einkünfte zur Einbringlichkeit führen können (vgl. VwGH 2.9.2009, 2008/15/0139; VwGH 28.11.2002, 97/13/0177).

Somit sind auch die Beschwerdeeinwendungen zum Ermessen nicht geeignet, eine missbräuchliche Ermessensübung der Abgabenbehörde bei Heranziehung des Bf. zur Haftung gemäß § 9 Abs. 1 BAO zu begründen.

Die Haftungsinanspruchnahme gemäß § 9 Abs. 1 BAO des Bf. für uneinbringlich aushaftende Abgabenschuldigkeiten der Fa. X-GmbH im nunmehr eingeschränkten Ausmaß von € 8.111,84 erweist sich daher als rechtmäßig.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

## **Zulässigkeit einer Revision**

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig, da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt.

Einer Rechtsfrage kommt grundsätzliche Bedeutung zu, wenn das Erkenntnis von vorhandener Rechtsprechung des VwGH abweicht, diese uneinheitlich ist oder fehlt.

Das gegenständliche Erkenntnis weicht nicht von der Rechtsprechung des VwGH ab und hatte auch die Klärung der Haftungsvoraussetzungen (Sachverhaltsfragen im Einzelfall) und keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung zum Gegenstand.

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

Wien, am 22. Mai 2017