

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Vorsitzenden R1, die beisitzende Richterin R2 und die fachkundigen Laienrichter R3 und R4 im Beisein der Schriftführerin S in der Beschwerdesache Bf, vertreten durch StB, über die Beschwerde vom 2. Jänner 2014 gegen den Bescheid des Finanzamtes vom 11. Dezember 2013, betreffend Haftung gemäß §§ 9 und 80 BAO, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung,

zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird teilweise stattgegeben und die Haftungsinanspruchnahme auf einen Betrag von € 9.104,51 eingeschränkt:

Lohnsteuer	07/2005	2.282,09
Lohnsteuer	08/2005	3.982,41
Dienstgeberbeitrag	07/2005	1.322,25
Dienstgeberbeitrag	08/2005	1.432,27
Summe		9.104,51

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

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer war im Zeitraum 29.7.2005 bis 6.12.2005 Geschäftsführer der X GmbH. Mit Beschluss des Landesgerichts Innsbruck vom 6.12.2005 zu GZ1 wurde über das Vermögen der X GmbH der Konkurs eröffnet und die Gesellschaft aufgelöst. Der Konkurs wurde mit Beschluss des Landesgerichts Innsbruck vom 02.11.2006 aufgehoben.

Der Beschwerdeführer war vom 20.5.2005 bis 17.5.2006 an der Adresse Adr1 als Nebenwohnsitz gemeldet. Am 17.5.2006 wurde dieser Wohnsitz von Amts wegen abgemeldet. Seitdem scheint kein aktueller Wohnsitz auf.

Mit Haftungsbescheid vom 9.1.2007 nahm das Finanzamt den Beschwerdeführer als Haftungspflichtigen für Abgabenschuldigkeiten der X GmbH in Höhe von insgesamt EUR 16.989,00 in Anspruch. Die Zustellung des Haftungsbescheides wurde gemäß § 25 Zustellgesetz durch öffentliche Bekanntmachung verfügt.

Am 17.7.2007 nahm der steuerliche Vertreter Akteneinsicht beim Finanzamt. Ihm wurde dabei eine Kopie des Haftungsaktes ausgehändigt.

Am 3.8.2011 richtete das Finanzamt ein Vollstreckungsersuchen hinsichtlich der haftungsgegenständlichen Abgaben an die deutsche Finanzverwaltung, aufgrund dessen im September 2013 Vollstreckungsmaßnahmen gegen den Beschwerdeführer vorgenommen wurden. Der steuerliche Vertreter des Beschwerdeführers erkundigte sich am 2.10.2013 telefonisch beim Finanzamt, hinsichtlich welcher Abgaben diese Vollstreckungsmaßnahmen eingeleitet worden seien, und nahm am 31.10.2013 erneut Akteneinsicht.

Am 28.11.2013 legte der steuerliche Vertreter des Beschwerdeführers dem Finanzamt ein mit 4.1.2008 datiertes Schreiben samt Beilagen vor, welches die "informative Bekanntgabe" der Rechtswidrigkeit der Zustellung des Haftungsbescheides vom 9.1.2007 zum Inhalt hat. Aus den Beilagen ist ersichtlich, dass der Beschwerdeführer gegenüber dem Arbeitsmarktservice, dem Meldeamt seiner österreichischen Wohngemeinde und dem Finanzamt (im Veranlagungsverfahren) eine deutsche Adresse angegeben hat. In den Beilagen findet sich auch die Kopie einer Meldebestätigung der Stadtverwaltung Zella-Mehlis in Deutschland, aus der hervorgeht, dass der Beschwerdeführer jedenfalls bis 7.12.2007 durchgehend an Adressen in Deutschland gemeldet war. Ebenfalls findet sich eine Kopie einer Meldebescheinigung der Verwaltungsgemeinschaft Bernburg in Deutschland, aus der hervorgeht, dass der Beschwerdeführer seit dem 7.2.2006 in Bernburg mit Hauptwohnung gemeldet war. Weiters beinhaltet dieses Schreiben die Anregung des steuerlichen Vertreters *"aus verfahrensökonomischen Gründen..., die Finanzbehörde möge vor Bescheidzustellung zu meinen Händen die nachstehend dargestellten Unrichtigkeiten des Haftungsbescheides gemäß § 299 BAO berichtigen"*, sowie einen Antrag auf *"Bescheidberichtigung gemäß § 299 BAO ... für den Fall, dass die Finanzbehörde ... von einer wirksamen Bescheidzustellung ausgehen sollte"*. Dieses Schreiben ist in den Akten des Finanzamtes nicht enthalten und die vom steuerlichen Vertreter vorgelegte Kopie enthält keinerlei Hinweise, dass dieses Schreiben samt Beilagen tatsächlich dem Finanzamt übermittelt worden wäre.

Das Finanzamt teilte die Ansicht des steuerlichen Vertreters, dass die Zustellung des Haftungsbescheides vom 9.1.2007 unwirksam war und zog den Beschwerdeführer mit Bescheid vom 11.12.2013 für folgende Abgabenschuldigkeiten der X GmbH in Höhe von EUR 9.448,52 in Anspruch:

Lohnsteuer	07/2005	2.282,09
Lohnsteuer	08/2005	3.982,41

Dienstgeberbeitrag	07/2005	1.322,25
Dienstgeberbeitrag	08/2005	1.432,27
Lohnsteuer	01-09/2005	316,51
Dienstgeberbeitrag	01-09/2005	102,93
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	01-09/2005	10,06
Summe		9.448,52

In seiner Beschwerde vom 2.1.2014 wendete der Beschwerdeführer ein, dass mit Jahresende 2012 Einhebungsverjährung eingetreten sei, und dass ihn kein Verschulden an der Nichtentrichtung der haftungsgegenständlichen Abgaben treffe. Auch habe das Finanzamt sein Ermessen bei der Haftungsinanspruchnahme unrichtig geübt, indem es den Haftungsbescheid erst acht Jahre nach Auflösung der X GmbH erlassen habe.

Mit Beschwerde vorentscheidung vom 17.6.2014 wies das Finanzamt die Beschwerde ab und wies in der Begründung darauf hin, dass Löhne und Gehälter bis inklusive August 2005 ausbezahlt worden seien, weshalb auch die auf diese entfallende Lohnsteuer zu entrichten gewesen wäre. Auch sei den Umsatzsteuervoranmeldungen für die Zeiträume 06-08/2005 zu entnehmen, dass Umsätze erzielt worden seien, weshalb davon ausgegangen werden müsse, dass liquide Mittel vorhanden waren. Zur Ermessensübung wies das Finanzamt darauf hin, dass aus dem Urteil des Arbeits- und Sozialgerichtes Innsbruck zu GZ2 hervorgehe, dass der Beschwerdeführer gegenüber der X GmbH die Auszahlung seines Gehaltes für September 2005 urgiert und dabei keine Rücksicht darauf genommen habe, wie dabei die Einbehaltung und Abfuhr der Lohnabgaben sichergestellt werden sollte.

Mit Eingabe vom 27.6.2014 beantragte der Beschwerdeführer die Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht.

In der mündlichen Verhandlung am 7.2.2019 brachte der steuerliche Vertreter ergänzend vor, dass sein Mandant Handwerker aber kein Geschäftsmann sei. Er habe nicht einmal eine Vollmacht für das Bankkonto der X GmbH gehabt.

Aus den eingereichten Umsatzsteuervoranmeldungen für Juni, Juli und August 2005 geht hervor, dass die X GmbH in diesen Zeiträumen jeweils steuerbare Umsätze erzielt hat. Aus einem Aktenvermerk der Sachbearbeiterin beim Finanzamt über ein Gespräch mit dem Masseverwalter RA1 vom 8.5.2007 geht hervor, dass letzterer die Auszahlung der Gehälter bis Ende August durch die X GmbH bestätigt hat. Aus den Verrechnungsdaten des Abgabekontos der X GmbH ist ersichtlich, dass die Lohnabgaben für die Zeiträume Mai bis August 2005 dem Finanzamt erst am 18.10.2005 und somit verspätet gemeldet worden sind.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Das Bundesfinanzgericht geht in freier Beweiswürdigung davon aus, dass das mit 4.1.2008 datierte Schreiben des steuerlichen Vertreters samt Beilagen dem Finanzamt erst am 28.11.2013 zugegangen ist. Bis zu diesem Zeitpunkt war das Finanzamt in Unkenntnis darüber, dass der Beschwerdeführer eine aufrechte Meldeadresse bzw. Meldeadressen in Deutschland hatte.

Diese Sachverhaltsfeststellung und die Feststellungen zum Verfahrensgang ergeben sich aus den vorgelegten Verwaltungsakten. Die Feststellungen betreffend den Haftungsbescheid vom 9.1.2007 und die diesen betreffenden Verfahrensschritte ergeben sich aus dem mit Aktenvermerken von Organen des Finanzamtes übereinstimmenden Vorbringen des Beschwerdeführers.

Gemäß § 9 Abs. 1 BAO haften die in den §§ 80 ff. 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 eingebracht werden können.

Die Vertreter einer juristischen Person haben alle Pflichten zu erfüllen, die den Vertretenen obliegen. Insbesondere haben sie dafür zu sorgen, dass die Abgaben aus Mitteln, welche sie verwalten, entrichtet werden (§ 80 BAO).

Die Erlassung eines Haftungsbescheides stellt eine Einhebungsmaßnahme dar. Gemäß § 238 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. Die Verjährungsfrist wird durch jede zur Durchsetzung des Anspruches unternommene, nach außen erkennbare Amtshandlung - wie etwa durch Vollstreckungsmaßnahmen oder durch Erlassung eines Haftungsbescheides - unterbrochen.

Hinsichtlich der mit Haftungs- und Abgabenbescheid vom 15.6.2007 vorgeschriebenen Lohnsteuer, des Dienstgeberbeitrages und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag jeweils für den Zeitraum 01-09/2005 hat das Finanzamt keinerlei Amtshandlungen gesetzt, die eine Unterbrechung der Einhebungsverjährung bewirken hätten können. Diese Abgaben waren von der als Haftungsbescheid bezeichneten Erledigung vom 9.1.2007 nicht umfasst. Daher bewirkten die auf Grundlage dieses Haftungsbescheides gesetzten Einbringungsmaßnahmen keine Unterbrechung der Einhebungsverjährung hinsichtlich der genannten Abgaben, sodass diesbezüglich Einhebungsverjährung eingetreten ist. Daher war der Beschwerde hinsichtlich der Lohnsteuer, des Dienstgeberbeitrages und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag jeweils für den Zeitraum 01-09/2005 Folge zu geben.

Die (Einhebungs-)Verjährungsfrist des § 238 BAO wurde hinsichtlich der übrigen haftungsgegenständlichen Abgaben durch die Erlassung des Haftungsbescheides vom 9.1.2007 und durch das Vollstreckungsamtshilfeersuchen vom 3.8.2011 unterbrochen. Sowohl die Erlassung des Haftungsbescheides vom 9.1.2007 als auch das Vollstreckungsersuchen im Amtshilfewege sind zur Durchsetzung des Anspruches unternommene und nach außen erkennbare Amtshandlungen. Daher war zum Zeitpunkt der Erlassung des verfahrens-

gegenständlichen Haftungsbescheides vom 11.12.2013 Einhebungsverjährung noch nicht eingetreten.

Die Haftung nach § 9 BAO ist eine Ausfallhaftung und setzt die objektive Uneinbringlichkeit der betreffenden Abgaben im Zeitpunkt der Inanspruchnahme des Vertreters zur Haftung voraus. Eine weitere Voraussetzung ist eine schuldhafte Pflichtverletzung des Vertreters, zu dessen Aufgaben es gehört, für die Entrichtung der Abgaben Sorge zu tragen. Die Abgabenbehörde konnte zu Recht von einer schuldhaften Pflichtverletzung des Vertreters ausgehen, wenn der Vertreter nicht dartut, dass er ohne eigenes Verschulden gehindert war, dafür zu sorgen, dass die Primärschuldnerin die angefallenen Abgaben entrichtet (*Ritz*, BAO⁶ § 9 Tz 22; VwGH 19.5.2015, 2013/16/0016). Wenn Löhne ausbezahlt werden, die darauf entfallende Lohnsteuer aber nicht (nicht zur Gänze) einbehalten und an das Finanzamt abgeführt wird, so begründet dies jedenfalls eine schuldhafte Pflichtverletzung des Vertreters (VwGH 19.10.2017, Ra 2016/16/0097). Die haftungsgegenständlichen Abgaben sind bei der X GmbH uneinbringlich, da die Gesellschaft infolge Konkursöffnung aufgelöst wurde.

Das Beschwerdevorbringen dahin, dass den Beschwerdeführer kein Verschulden an der Nichtentrichtung der haftungsgegenständlichen Abgaben träfe, weil keinerlei liquide Mittel vorhanden gewesen seien, geht ins Leere. Abgesehen davon, dass hierfür keine konkreten Unterlagen und Nachweise vorgelegt worden sind, sind dem widersprechend die Gehälter für Juli und August 2005 ausbezahlt worden. Auch erklärte die X GmbH für die Zeiträume Juni, Juli und August 2005 steuerbare Umsätze.

Das Vorbringen, der Beschwerdeführer sei kein Geschäftsmann, sondern bloß Handwerker, und habe nicht einmal die Zeichnungsberechtigung für das Firmenkonto gehabt, ist ebenso wenig geeignet, sein fehlendes Verschulden an der Nichtentrichtung der haftungsgegenständlichen Abgaben darzustellen. Im Gegenteil, erklärt sich ein Vertreter bei der Übernahme seiner Funktion mit einer Beschränkung seiner Befugnisse einverstanden (oder nimmt er eine solche Beschränkung in Kauf), die ihm die Erfüllung der abgabenrechtlichen Verpflichtungen unmöglich machen, so liegt darin ein haftungsrelevantes Verschulden (vgl. *Ritz*, BAO⁶, § 9 Tz 15, mwN). Rechts- oder Sachunkenntnis exkulpieren einen Vertreter nicht (vgl. VwGH 25.2.2010, 2009/16/0246).

Die Geltendmachung der Haftung liegt im Ermessen der Abgabenbehörde, das sich innerhalb der vom Gesetz aufgezeigten Grenzen zu halten hat (§ 20 BAO). Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Die Geltendmachung der Haftung stellt die letzte Möglichkeit zur Durchsetzung des Abgabenanspruches dar, wobei die Vermeidung eines endgültigen Abgabenausfalles ein wesentliches Ermessenskriterium darstellt. 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 aus dem Verschulden des zur Haftung Herangezogenen uneinbringlich ist.

Im Rahmen der Ermessensübung bei der Haftungsinanspruchnahme ist auch ein langer, zwischen Nichtentrichtung der fälligen Abgabe und Haftungsinanspruchnahme verstrichener, Zeitraum zu berücksichtigen (*Ritz*, BAO⁶, § 7 Tz 7; VwGH 16.10.2014, Ro 2014/16/0066; VwGH 18.10.1995, 91/13/0037, 91/13/0038). Beschwerdeführer und Finanzamt gehen übereinstimmend davon aus, dass die Zustellung des Haftungsbescheides vom 9.1.2007 durch Aushang an der Amtstafel unwirksam war. Das ändert nichts daran, dass das Finanzamt kurz nach Abschluss des Konkursverfahrens eine Einhebungsmaßnahme setzte und den Beschwerdeführer zur Haftung heranzog, mag die Zustellung auch unwirksam gewesen sein. Der Beschwerdeführer wusste jedenfalls seit der Akteneinsicht am 17.7.2007, dass das Finanzamt beabsichtigte, ihn als Haftungspflichtigen in Anspruch zu nehmen. Aus dem festgestellten Sachverhalt ergibt sich, dass der Beschwerdeführer das Finanzamt solange nicht von der Unwirksamkeit der Zustellung des Haftungsbescheides vom 9.1.2007 und von seiner Zustelladresse in Deutschland informierte, bis er im Jahr 2013 Kenntnis von dessen Vollstreckungsversuchen erlangte. Das Finanzamt wiederum war in Unkenntnis dieser Tatsachen, was sich in den angestregten Vollstreckungsmaßnahmen manifestiert.

Das vom Beschwerdeführer zur Untermauerung seines Standpunktes, dass aufgrund der langen verstrichenen Zeit die Haftungssumme auf Null zu reduzieren wäre, zitierte Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 27.12.2018 zu GZ RV/7101579/2017 ist nicht geeignet, diesen Standpunkt zu stützen. Diesem Erkenntnis lag die Feststellung auf Sachverhaltsebene zugrunde, dass zwischen der Eröffnung des Insolvenzverfahrens und dem Haftungsprüfungsvorhalt - also der ersten Einbringungsmaßnahme gegenüber dem Beschwerdeführer - rund drei Jahre vergangen waren. Der dem zitierten Erkenntnis zugrunde liegende Sachverhalt ist mit dem hier entscheidungswesentlichen nicht vergleichbar. Das Finanzamt hat im Zeitraum zwischen Insolvenzeröffnung und Erlassung des Haftungsbescheides mehrere Einbringungshandlungen gesetzt, es war daher nicht untätig im Sinn der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes zur langen verstrichenen Zeit.

Daher ist die Haftungsinanspruchnahme durch den Haftungsbescheid vom 11.12.2013 trotz der langen zwischen Feststehen der Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben bei der X GmbH und der wirksamen Erlassung des Haftungsbescheides verstrichenen Zeit nicht unbillig.

Unzulässigkeit einer ordentlichen Revision:

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Dieses Erkenntnis folgt in der rechtlichen Beurteilung der zitierten Judikatur des

Verwaltungsgerichtshofes. Darüber hinaus wurde keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung aufgeworfen.

Innsbruck, am 13. Februar 2019