

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf***, ***Bf-Adr***, vertreten durch G & W Steuerberatungs GmbH, Bösendorferstraße 9, 1010 Wien, über die Beschwerde vom 20. November 2015 gegen den Bescheid des Finanzamtes Hollabrunn Korneuburg Tulln vom 27. Oktober 2015 betreffend Haftungs- und Abgabenbescheid 2015 zu Recht erkannt:

- I. Der Beschwerde wird insoweit Folge gegeben, als die Haftung auf € 37.654,89 anstatt € 80.391,64 eingeschränkt wird.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Auf Haftungsvorhalt vom 02.07.2012 brachte der Beschwerdeführer ***Bf*** (=Bf.) durch seinen Vertreter mit Eingabe vom 01.08.2012 zur Beantwortung Folgendes vor:

*„Mein Mandant war Geschäftsführer der ***X-GmbH*** gemeinsam mit Herrn ***Gf2***. Es bestand vereinbarungsgemäß eine Aufteilung der Tätigkeitsbereiche im Rahmen der Geschäftsführung:*

Der Aufgabenbereich meines Mandanten war der Warenverkauf, wobei mein Mandant grundsätzlich und überwiegend extern tätig war.

*Herrn ***Gf2*** oblag die gesamte operative und kaufmännische Gebarung, der Zahlungsverkehr und die Buchhaltungsangelegenheiten.*

*Diesbezüglich verweise ich auf das Schreiben vom 12.02.2010, welches Herr ***Gf2*** auch bestätigt hat.“*

Laut beiliegendem Schreiben des Vertreters des Bf. vom 12.02.2010 an ***Gf2*** betreffend die ***Y-GmbH*** wird in Ergänzung der Bestimmungen des Gesellschaftsvertrages die bisher mündliche Vereinbarung (Geschäftsordnung) der Gesellschaft festgehalten, dass ***Gf2*** im

Innenverhältnis für das laufende operative Geschäft allein zuständig ist und daher die bezügliche Haftung als Geschäftsführer für die Einhaltung der kaufmännischen Sorgfaltspflichten trifft.

Der in Folge erlassene Haftungsbescheid vom 26.09.2012 wurde aufgrund der dagegen eingebrachten Berufung vom 31.10.2012 samt Berufungsvorentscheidung vom 25.03.2013 nach Vorlageantrag vom 02.05.2013 mit Beschluss des BFG vom 17. September 2015, RV/7101439/2013, gemäß § 278 Abs. 1 BAO unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde aufgehoben.

Mit Haftungsbescheid vom 27.10.2015 nahm die Abgabenbehörde den Bf. erneut als ehemaligen Geschäftsführer der ***X-GmbH*** als Haftungspflichtigen gemäß § 9 i.V.m. §§ 80 ff BAO für die folgenden aushaftenden Abgabenschuldigkeiten der ***X-GmbH***, Firmenbuchnummer ***1***, ***X-GmbH Adr***, im Ausmaß von € 80.391,64 in Anspruch:

Abgabenart	Zeitraum	Höhe in Euro
Umsatzsteuer	2009	37.654,89
Umsatzsteuer	02/2012	3.294,13
Lohnsteuer	11/2011	7.043,43
Lohnsteuer	12/2011	5.423,14
Lohnsteuer	02/2012	6.409,66
Lohnsteuer	03/2012	3.669,56
Lohnsteuer	04/2012	1.602,85
Dienstgeberbeitrag	2009	761,58
Dienstgeberbeitrag	11/2011	2.990,72
Dienstgeberbeitrag	12/2011	2.695,10
Dienstgeberbeitrag	02/2012	2.864,42
Dienstgeberbeitrag	03/2012	2.223,29
Dienstgeberbeitrag	04/2012	1.929,14
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	2009	69,38

Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	11/2011	265,84
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	12/2011	239,57
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	02/2012	254,62
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	03/2012	197,62
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	04/2012	171,48
Kraftfahrzeugsteuer	01-03/2012	631,22
Summe		80.391,64

Zur Begründung wurde Folgendes ausgeführt:

„Gemäß § 80 Abs. 1 BAO haben 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 verwalten, entrichtet werden.“

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

Gemäß § 1298 ABGB obliegt dem, der vorgibt, dass er an der Erfüllung seiner gesetzlichen Verpflichtung ohne sein Verschulden verhindert war, der Beweis.

*Aus dem Zusammenhang dieser Bestimmungen ergibt sich, dass der wirksam bestellte Vertreter einer juristischen Person, der die Abgaben der juristischen Person nicht entrichtet hat, für diese Abgaben haftet, wenn sie bei der juristischen Person nicht eingebracht werden können und er nicht beweist, dass die Abgaben ohne sein Verschulden nicht entrichtet werden konnten. Laut Firmenbuch waren Sie vom 19.9.2009 bis 4.6.2012 unbestritten handelsrechtliche Geschäftsführer der Firma ***X-GmbH***, also einer juristischen Person, und daher gemäß § 18 GmbHG zu deren Vertretung berufen. Sie waren somit auch verpflichtet, die Abgaben aus deren Mitteln zu bezahlen.*

Sind mehrere Geschäftsführer einer GmbH und somit potenziell Haftende vorhanden, richtet sich die haftungsrechtliche Verantwortung danach, wer mit der Besorgung der Abgabenangelegenheiten betraut ist. Auch wenn die Aufgaben verteilt sind, bewirkt das nicht, dass sich ein Vertreter nicht um die Tätigkeit des anderen kümmern muss. Jedem Vertreter obliegt die Überwachung des anderen.

Es besteht eine Pflicht zur allgemeinen Beaufsichtigung (Überwachung) des mit den steuerlichen Angelegenheiten befassten Geschäftsführers - im Gegensatz zur Rechtslage bei Übertragung der steuerlichen Agenden an einen Dritten, wonach ein Geschäftsführer die Tätigkeit der mit Steuerangelegenheiten betrauten Personen in solchen zeitlichen Abständen zu überwachen hat, die es ausschließen, dass ihm Steuerrückstände verborgen bleiben (VwGH 22.2.1993, 91/15/0065). Von den jedem Geschäftsführer obliegenden, gesetzlich zwingenden Pflichten kann eine Aufgabenverteilung nicht befreien.

*In Ihrer Stellungnahme vom 1.8.2012 gaben Sie bekannt, dass Sie nur für den Warenverkauf zuständig waren, und dem zweiten Geschäftsführer, Herr ***Gf2***, oblag die gesamte operative und kaufmännische Gebarung sowie der Zahlungsverkehr und die Buchhaltungsangelegenheiten. Hierzu wurde als Nachweis ein Schreiben von Herrn ***Gf2*** vorgelegt, wo er bestätigt, dass er für das laufende operative Geschäft allein zuständig sei.*

*Zur Aufgabenverteilung und Ihrer Kenntnis der finanziellen Situation des Unternehmens nahm der zweite Geschäftsführer ***Gf2*** am 31.3.2013 wie folgt Stellung:*

1. Aufgabenverteilung:

*Herr ***Gf2*** war hauptsächlich für die Beschaffung der Schlachttiere, Organisation der Schlachtung und Verladung des Frischfleisches zuständig.*

*Herr ***Bf*** hat sich hauptsächlich um Buchhaltung, Finanzen und Kontakt mit dem Steuerberater (***STB***) gekümmert.*

2. Kenntnis über finanzielle Situation

*Herr ***Bf*** wusste über die finanzielle Situation Bescheid. Herr ***BH*** (Buchhalter) hat im Auftrag von Herrn ***Bf*** etwa auch um eine Zahlungserleichterung beim Finanzamt angesucht (was aktenkundig sein sollte).*

*Aufgrund der Ausführungen des Geschäftsführers ***Gf2***, wurde ergänzend Herr ***BH*** (Buchhalter) zur Geschäftsaufteilung unter den Geschäftsführern schriftlich befragt.*

*Frage an ***BH***:*

*Sie haben am 16. November 2011 und 16. Jänner 2012 über Finanzonline ein Zahlungserleichterungsansuchen für die Firma ***X-GmbH*** eingebracht.*

Welcher der beiden Geschäftsführer hat Sie dazu aufgefordert.

Welcher der beiden Geschäftsführer hat sich um die Buchhaltung, Finanzen und Kontakt mit dem Steuerberater gekümmert.

Welcher der beiden Geschäftsführer vergab Ihnen die Berechtigung zur Teilnahme an Finanzonline.

*In der Beantwortung des schriftlichen Ergänzungsersuchen gab der Zeuge Herr ***BH*** folgendes schriftlich bekannt.*

*Generell war für den Bereich Buchhaltung und Finanzen Herr ***Bf*** zuständig. Dies wurde mir auch beim Aufnahmegespräch mitgeteilt und ich wurde auch Herrn ***Bf*** direkt unterstellt!*

*Ad 1) Es gab von Herrn ***Bf*** die generelle Order jedes Guthaben vom Finanzamt abzurufen.*

*Ad 2) Herr ***Bf****

*Ad 3) Herr ***Bf****

Sie selbst haben sich am 8.7.2011 den Zugangscode für Finanzonline beim Finanzamt Hollabrunn Korneuburg Tulln persönlich abgeholt.

*Aus den Sachverhalten und den Zeugenaussagen ergibt, sich das Sie mit der Besorgung der Abgabenangelegenheiten der ***X-GmbH*** zuständig waren.*

Hinsichtlich der Heranziehung für aushaftende Umsatzsteuer ist folgendes festzuhalten: Gemäß § 21 Abs. 1 UStG 1994 hat der Unternehmer spätestens am Tag (Fälligkeitstag) des auf den Kalendermonat (Voranmeldungszeitraum) zweitfolgenden Kalendermonats eine Voranmeldung bei dem für die Einhebung der Umsatzsteuer zuständigen Finanzamt einzureichen, in der er die für den Voranmeldungszeitraum zu entrichtende Steuer (Vorauszahlung) oder den auf den Voranmeldungszeitraum entfallenden Überschuss unter entsprechender Anwendung des § 20 Abs. 1 und Abs. 2 und des § 16 leg.cit. selbst zu berechnen hat. Der Unternehmer hat eine sich ergebene Vorauszahlung spätestens am Fälligkeitstag zu entrichten. Für die Jahre 2009 und 2012 wurde die Umsatzsteuer festgesetzt bzw. rechtskräftig veranlagt, jedoch nicht entrichtet.

In diesem Zusammenhang ist auf die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu verweisen, wonach es Sache des Geschäftsführers ist, die Gründe darzulegen, die ihn ohne sein Verschulden daran gehindert haben, die ihm obliegende abgabenrechtliche Verpflichtung zu erfüllen, widrigenfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung gem. § 9 Abs. 1 BAO angenommen werden darf (VwGH v. 18. Oktober 1995, 91/13/0037, 0038).

Demnach haftet der Geschäftsführer für die nichtentrichteten Abgaben der Gesellschaft auch dann, wenn die Mittel, die ihm für die Entrichtung aller Verbindlichkeiten der Gesellschaft zur Verfügung standen, 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.

Hinsichtlich der Heranziehung zur Haftung für aushaftende Lohnsteuer für den Zeitraum 2011 und 2012 ist festzuhalten, dass gemäß § 78 Abs. 1 EStG 1972 der Arbeitgeber die Lohnsteuer des Arbeitnehmers bei jeder Lohnzahlung einzubehalten hat. Es wäre daher Ihre Sache gewesen, für eine zeitgerechte Lohnsteuerabfuhr Sorge zu tragen. Sie hingegen haben die fälligen Lohnsteuerbeträge dem Finanzamt gemeldet, eine Abfuhr jedoch unterlassen. Es wird im Zusammenhang darauf verwiesen, dass der Arbeitgeber gemäß § 78 Abs. 3 leg.cit für den Fall, dass die ihm zur Verfügung stehenden Mitteln zur Zahlung des vollen vereinbarten Arbeitslohnes nicht ausreichen, verpflichtet ist, die Lohnsteuer von dem tatsächlich zur Auszahlung gelangenden niedrigeren Betrag zu berechnen, einzubehalten und abzuführen. In der Nichtbeachtung dieser Verpflichtung ist jedenfalls ein schuldhaftes Verhalten zu erblicken (vgl. Erkenntnis des VwGH vom 18.09.1985 Zl. 84/13/0085).

Hinsichtlich der Heranziehung zur Haftung für ausstehende Dienstgeberbeiträge und Dienstgeberzuschläge wäre es Ihre Pflicht gewesen, für eine zeitgerechte Abfuhr Sorge zu tragen. Sie hingegen haben die Abfuhr der angeführten fälligen Beträge unterlassen. In der Nichtbeachtung dieser Verpflichtung ist jedenfalls ein schuldhaftes Verhalten zu erblicken.

Hinsichtlich der Heranziehung für aushaftende Kraftfahrzeugsteuer ist folgendes festzuhalten. Gemäß § 6 Abs. 3 KfzStG hat der Steuerschuldner jeweils für ein Kalendervierteljahr die Steuer selbst zu berechnen und bis zum 15. Tag (Fälligkeitstag des auf das Kalendervierteljahr zweitfolgenden Kalendermonats an das Finanzamt zu entrichten.

In diesem Zusammenhang ist auf die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu verweisen, wonach es Sache des Geschäftsführers ist, die Gründe darzulegen, die ihn ohne sein Verschulden daran gehindert haben, die ihm obliegende abgabenrechtliche Verpflichtung zu erfüllen, widrigenfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung gem. § 9 Abs. 1 BAO angenommen werden darf (VwGH v. 18. Oktober 1995, 91/13/0037,0038).

*Die Uneinbringlichkeit begründet sich, dass über die Gesellschaft am 20.6.2012 (GZ ***2***) das Insolvenzverfahren eröffnet wurde, und aufgrund des letzten Berichtes des Masseverwalters vom 9. Oktober 2015 allerhöchstens mit einer Quote von 16,46 Prozent zu rechnen ist.*

Derzeit besteht auf dem Massekonto ein Guthaben von € 175.940,-- Anfechtungsklagen über € 1.018.331,-- werden noch geführt. Wenn der Masseverwalter in den Anfechtungsklagen obsiegt und die Forderungen der Beklagten einbringlich sind, ergibt dies eine Aktiva der Masse von € 1.164.271,--. Von diesem Betrag ist die Belohnung des Masseverwalters in Höhe von € 112.781,68 abzuziehen. Womit ein Betrag zur Verteilung an die Gläubiger von höchstens € 1.051.489,32 verbleibt.

Derzeit sind Konkursforderungen in Höhe von € 5.744.562,-- im Insolvenzverfahren angemeldet. Wenn der Masseverwalter im Anfechtungsprozess gegen die ***RR*** ***W*** obsiegt, ist davon auszugehen das die ***R*** diesen Betrag (Kreditforderung) im Insolvenzverfahren anmelden wird, womit sich die Konkursforderungen um diese Summe von € 643.381,09 erhöhen werden.

Aus diesen Daten ergibt sich eine Konkursquote von allerhöchstens 16,46 Prozent. Aus verwaltungsökonomischen Gründen wurde die allfällige Konkursquote für die Berechnung des Abgabenausfalles auf 20 Prozent aufgerundet.

Von den Haftungsrelevanten Abgaben haften auf dem Abgabenkonto der ***X-GmbH*** folgende Beträge aus:

Abgabenart	Zeitraum	Höhe in Euro
Umsatzsteuer	2009	47.068,61
Umsatzsteuer	02/2012	4.117,66
Lohnsteuer	11/2011	8.804,29
Lohnsteuer	12/2011	6.778,93
Lohnsteuer	02/2012	8.012,07
Lohnsteuer	03/2012	4.586,95
Lohnsteuer	04/2012	2.003,56
Dienstgeberbeitrag	2009	951,98
Dienstgeberbeitrag	11/2011	3.738,40
Dienstgeberbeitrag	12/2011	3.368,88
Dienstgeberbeitrag	02/2012	3.580,53
Dienstgeberbeitrag	03/2012	2.779,11
Dienstgeberbeitrag	04/2012	2.411,43
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	2009	86,72
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	11/2011	332,30

<i>Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag</i>	<i>12/2011</i>	<i>299,46</i>
<i>Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag</i>	<i>02/2012</i>	<i>318,27</i>
<i>Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag</i>	<i>03/2012</i>	<i>247,03</i>
<i>Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag</i>	<i>04/2012</i>	<i>214,35</i>
<i>Kraftfahrzeugsteuer</i>	<i>01-03/2012</i>	<i>789,03</i>
<i>Summe</i>		<i>100.489,56</i>

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 mit allen gesetzlich vorgesehenen Mitteln und Möglichkeiten" beizumessen.

Da der öffentliche Auftrag zur Ergreifung aller Mittel, vollstreckbare Abgaben einzubringen, bei einer vorzuwerfenden Pflichtverletzung allfällige Einzelinteressen verdrängt, sah sich das Finanzamt veranlasst, die gesetzliche Vertreterhaftung im erforderlichen Ausmaß geltend zu machen.

Das Bundesfinanzgericht hat mit Entscheidung vom 17. September 2015 (RV/7101439/2013) den Haftungsbescheid vom 26. September 2012 unter Zurückweisung der Sache an die Abgabenbehörde gemäß § 278 Abs. 1 BAO aufgehoben. In der Begründung der Entscheidung wurde ausgeführt, dass Ermittlung bezüglich der endgültigen Höhe des Abgabenausfalles von der Abgabenbehörde durchzuführen sind, weil nur dadurch die Höhe einer allfälligen Haftung betragsmäßig festgesetzt werden kann. Diese Ermittlungen wurden wie oben dargestellt von der Abgabenbehörde nun durchgeführt.“

Mit Eingabe vom 18.11.2015 erhob der Bf. durch seinen Vertreter gegen den Haftungsbescheid vom 27.10.2015 Bescheidbeschwerde und führte wie folgt aus:

*„In den übermittelten Bescheiden wird der Klient mit der Steuernummer ***StNr1*** geführt. Wir dürfen mitteilen, dass wir für diese Steuernummer weder Zustellvollmacht noch die Vertretungsbefugnis innehaben. Wir gehen allerdings davon aus, dass hier die Steuernummer ***StNr2*** von Herrn ***Bf*** gemeint sei.*

*Der Haftungsbescheid wurde insofern erneut erlassen, da laut Begründung unser Klient nicht beweisen konnte, dass ihn für die Entrichtung keine Schuld trifft. Es wurde festgestellt, dass zum Zeitpunkt der erneuten Bescheiderlassung der Behörde jene Sachverhaltsdarstellung noch nicht vorgelegen hat, welche von unserem Klienten bereits im September 2014 an die Staatsanwaltschaft Korneuburg gesendet wurde. Darin ist erkennbar, dass unser Klient stets versucht hat, allen Zahlungen - auch jenen des Finanzamtes - zeitgerecht nachzukommen, aber auf Grund der in der Sachverhaltsanzeige geschilderten Umstände, die nicht im Wirkungsbereich des Klienten gelegen haben, eine Zahlung unterblieben ist. Im Gegenteil, Herr ***Bf*** selbst wurde geschädigt.*

Wir dürfen daher im Anhang die dem Bundesfinanzgericht am 4.7.2014 gesendeten "Nachtrag zur Sachverhaltsdarstellung vom 29.11.2013" mit Begleitschreiben übermitteln. Wir gehen davon aus, dass die Sachverhaltsdarstellung auch zur Zurückweisung der Bescheide durch das Bundesfinanzgericht geführt haben.

Weiters übermitteln wir die Sachverhaltsanzeige vom 24.9.2014, welche an die Staatsanwaltschaft Korneuburg übermittelt wurde.

Wir ersuchen um Aussetzung der Einhebung der vorgeschriebenen Beträge bis zur rechtskräftigen Erledigung der Beschwerde.

*Weiterführende Unterlagen betreffend der laut unseren Klienten nach fragwürdigen Insolvenz der ***X-GmbH*** liegen bereits in Ihrem Amt auf und befinden sich bei Herrn ***A*** in Bearbeitung.*

Wir ersuchen daher um Aufhebung der eingangs erwähnten Bescheide und um Rückbuchung des bereits am 4.4.2013 eingezogenen Geldbetrages von € 8.356,00."

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 25.01.2016 gab die Abgabenbehörde der Beschwerde teilweise Folge und setzte die Haftung für nachstehende Abgaben auf € 57.143,65 (statt € 80.391 ,64) herab.

Abgabenart	Zeitraum	Höhe in Euro
Umsatzsteuer	2009	37.654,89
Lohnsteuer	11/2011	7.043,43
Lohnsteuer	12/2011	5.423, 14
Dienstgeberbeitrag	2009	761,58
Dienstgeberbeitrag	11/2011	2.990,72

Dienstgeberbeitrag	12/2011	2.695,10
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	2009	69,38
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	11/2011	265,84
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	12/2011	239,57
Summe		57.143,65

Zur Begründung wurde Folgendes ausgeführt:

„Sachverhalt:

*Mit Beschluss des Landesgerichts Korneuburg vom 20. Juni 2012 wurde über das Vermögen der ***X-GmbH***, FN ***1***, der Konkurs eröffnet (GZ: ***2***). Im Rahmen dieses Konkursverfahrens wurde mit Schreiben des Masseverwalters vom 9. Oktober 2015 (zehnter Bericht des Masseverwalters) bekanntgegeben, dass am Massekonto ein Guthaben von Euro 175.940,- besteht, wobei Anfechtungsklagen in Höhe von Euro 1.018.331,- noch geführt werden. Bei gleichzeitigem Obsiegen des Masseverwalters und Einbringlichkeit der Forderungen der Beklagten ist von einer Aktiva der Masse in Höhe von Euro 1.164.281,- auszugehen. Von diesem Betrag ist die Belohnung des Masseverwalters in Höhe von rund Euro 112.781,68 abzuziehen, womit ein Betrag zur Verteilung an die Gläubiger von höchstens Euro 1.051.489,32 verbleibt. Derzeit sind Konkursforderungen in Höhe von Euro 5.744.562 Euro im Insolvenzverfahren angemeldet. Wenn der Masseverwalter im Anfechtungsprozess gegen die ***RR*** ***W*** obsiegt, ist davon auszugehen, dass die ***R*** diesen Betrag im Insolvenzverfahren anmelden wird, somit sich die Konkursforderungen um einen Summe von Euro 643.381,09 erhöhen werden. Aufgrund dieser Daten ist von einer Konkursquote von allerhöchstens 16,46% auszugehen, weshalb in Höhe des Restbetrages von einer Uneinbringlichkeit der Abgabeforderungen auszugehen ist.*

*Laut Firmenbuchauszug vom 13. Januar 2016 war der Beschwerdeführer (Bf.) vom 19. September 2009 bis 5. Juni 2012 als Geschäftsführer der ***X-GmbH***, also einer juristischen Person, und daher gemäß § 18 GmbHG zu deren Vertretung berufen. Aufgrund der Funktion als zur Vertretung der Gesellschaft nach außen berufenen Organ oblag dem Bf. die Wahrnehmung der abgabenrechtlichen Verpflichtungen der Vertretenen. Zur selben Zeit war als zweiter Geschäftsführer ***Gf2***, geb. ***Datum2***, im Firmenbuch eingetragen.*

Der Erstbescheid vom 26. September 2012 zur Heranziehung des Bf. zur Haftung wurde vom Bundesfinanzgericht mit Entscheidung vom 17. September 2015 (GZ. RV/7101439/2013) unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde aufgehoben. Begründet wurde der Beschluss unter anderem damit, dass die unterlassenen Ermittlungen über die Befriedigungsaussichten der haftungsgegenständlichen Abgabeforderungen im Konkurs der GmbH wesentlich sind, weil hiervon das Ausmaß der bei Vorliegen aller übrigen

Haftungsvoraussetzungen gegebenen Haftung des Bf. abhängt. Da es die fehlenden Ermittlungen bezüglich der endgültigen Höhe des Abgabenausfalles nicht ausgeschlossen erscheinen lassen, dass ein im Spruch anders lautender Haftungsbescheid ergangen wäre, der zu einer Verminderung der Haftungssumme in Höhe einer allfälliger Konkursquote geführt hätte, waren nach Auffassung des BFG die Voraussetzungen für eine Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde gegeben.

*Mit Haftungsbescheid vom 27. Oktober 2015 wurde der Bf. als Geschäftsführer der Firma ***X-GmbH*** für deren nachstehenden Abgabenschuldigkeiten in Höhe von Euro 80.391,64 gem. § 9 BAO in Verbindung mit § 80 BAO zur Haftung herangezogen (eine voraussichtliche Verteilungsquote in Höhe von 20 % wurde bereits in Abzug gebracht):*

<i>Abgabenart</i>	<i>Zeitraum</i>	<i>Höhe in Euro</i>
<i>Umsatzsteuer</i>	<i>2009</i>	<i>37.654,89</i>
<i>Umsatzsteuer</i>	<i>02/2012</i>	<i>3.294,13</i>
<i>Lohnsteuer</i>	<i>11/2011</i>	<i>7.043,43</i>
<i>Lohnsteuer</i>	<i>12/2011</i>	<i>5.423,14</i>
<i>Lohnsteuer</i>	<i>02/2012</i>	<i>6.409,66</i>
<i>Lohnsteuer</i>	<i>03/2012</i>	<i>3.669,56</i>
<i>Lohnsteuer</i>	<i>04/2012</i>	<i>1.602,85</i>
<i>Dienstgeberbeitrag</i>	<i>2009</i>	<i>761,58</i>
<i>Dienstgeberbeitrag</i>	<i>11/2011</i>	<i>2.990,72</i>
<i>Dienstgeberbeitrag</i>	<i>12/2011</i>	<i>2.695,10</i>
<i>Dienstgeberbeitrag</i>	<i>02/2012</i>	<i>2.864,42</i>
<i>Dienstgeberbeitrag</i>	<i>03/2012</i>	<i>2.223,29</i>
<i>Dienstgeberbeitrag</i>	<i>04/2012</i>	<i>1.929,14</i>
<i>Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag</i>	<i>2009</i>	<i>69,38</i>
<i>Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag</i>	<i>11/2011</i>	<i>265,84</i>
<i>Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag</i>	<i>12/2011</i>	<i>239,57</i>
<i>Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag</i>	<i>02/2012</i>	<i>254,62</i>

<i>Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag</i>	<i>03/2012</i>	<i>197,62</i>
<i>Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag</i>	<i>04/2012</i>	<i>171,48</i>
<i>Kraftfahrzeugsteuer</i>	<i>01-03/2012</i>	<i>631,22</i>
<i>Summe</i>		<i>80.391,64</i>

*Zur Begründung wurde nach Zitierung der §§ 9 und 80 BAO sowie der für die Haftung maßgeblichen Rechtsprechung ausgeführt, dass über die Firma ***X-GmbH*** der Konkurs eröffnet wurde und, ausgenommen einer voraussichtlichen Verteilungsquote von 20 %, die übrigen Abgabenschuldigkeiten nicht beglichen werden konnten.*

Sind mehrere Geschäftsführer einer GmbH und somit potenziell Haftende vorhanden, richtet sich die haftungsrechtliche Verantwortung danach, wer mit der Besorgung der Abgabenangelegenheiten betraut ist. Auch wenn die Aufgaben verteilt sind, bewirkt das nicht, dass sich ein Vertreter nicht um die Tätigkeit des anderen Geschäftsführers kümmern muss. Jedem Vertreter obliegt die Überwachung des anderen.

*Von Herrn ***BH***, der damalige Buchhalter der ***X-GmbH***, wurde im Rahmen der Beantwortung eines schriftlichen Ergänzungsersuchens bekanntgegeben, dass für den Bereich Buchhaltung und Finanzen ***Bf*** zuständig war.*

Im Haftungsbescheid wurde weiters festgehalten, dass sich der Bf. am 8. Juli 2011 den Zugangscode für Finanzonline beim Finanzamt Hollabrunn Korneuburg Tulln persönlich abgeholt hat.

Hinsichtlich Umsatzsteuer wurde ausgeführt, dass der Geschäftsführer für die nicht entrichteten Abgaben der Gesellschaft auch dann hafte, wenn die Mittel, die ihm zur Entrichtung aller Verbindlichkeiten der Gesellschaft zur Verfügung standen, hierzu nicht ausgereicht hätten, 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.

Bezüglich aushaftender Lohnsteuer wurde im Haftungsbescheid ausgeführt, dass dem Arbeitgeber gemäß § 78 Abs. 3 EStG 1988 die Verpflichtung obliegt, die Lohnsteuer zur Gänze zu entrichten. Reichen die einem Vertreter zur Verfügung stehenden Mittel nicht auch für die Entrichtung der auf die ausbezahlten Löhne entfallenden Lohnsteuer aus, darf der Geschäftsführer nur einen entsprechend niedrigeren Betrag zur Auszahlung bringen, sodass die davon einbehaltene Lohnsteuer auch abgeführt werden kann.

Zuletzt wurde noch auf die Haftung für ausstehende Dienstgeberbeiträge, Dienstgeberzuschläge und auf die Kraftfahrzeugsteuer eingegangen sowie das Ermessen begründet.

*In der am 20. November 2015 fristgerecht eingelangten Beschwerde gegen den Haftungsbescheid führte der steuerliche Vertreter des Bf. im Wesentlichen aus, dass zum Zeitpunkt der erneuten Bescheiderlassung der Behörde jene Sachverhaltsdarstellung noch nicht vorgelegen habe, welche vom Bf. bereits im September 2014 an die Staatsanwaltschaft Korneuburg gesendet wurde. Darin sei erkennbar, dass der Bf. stets versucht habe, allen Zahlungen - auch jenen des Finanzamtes - zeitgerecht nachzukommen, aber auf Grund der in der Sachverhaltsanzeige geschilderten Umstände, die nicht im Wirkungsbereich des Bf. gelegen haben, eine Zahlung unterblieben sei. Im Gegenteil, Herr ***Bf*** sei selbst geschädigt worden. Der Bf. gehe davon aus, dass die Sachverhaltsdarstellung, welche am 4. Juli 2014 an das Bundesfinanzgericht gesendet wurde, auch zur Zurückweisung der Bescheide durch das Bundesfinanzgericht geführt habe.*

*Am 7. Dezember 2015 erschien der Bf. bei Herrn ***B*** zur persönlichen Vorsprache. Dabei habe der Bf. mit zusätzlichen Unterlagen offengelegt, dass in dem Unternehmen hinter seinem Rücken massiv Schwarzgeschäfte abgewickelt wurden. Die Konten von der GmbH wurden bereits mit 9. März 2012 gesperrt. Im Zusammenhang mit der Geschäftsführerhaftung wurde dem Bf. abermals erklärt, dass er Unterlagen über die Überwachung von Mitarbeitern im Zusammenhang mit der Entrichtung von Abgaben zum Fälligkeitszeitpunkt vorzulegen habe, oder der Quotenschaden durch die Bevorzugung der anderen Gläubiger errechnet werden solle. Der Bf. habe dazu ausgeführt, dass er noch Unterlagen sowie einen E-Mailverkehr mit dem Buchhalter über die Entrichtung von Abgaben habe, die er nachreichen werde.*

*In weiterer Folge übermittelte der Bf. noch zahlreiche Unterlagen per E-Mail an Herrn ***B*** von der Abgabensicherung (Standort Korneuburg).*

Rechtliche Würdigung:

Gemäß § 9 Abs. 1 BAO haften die in § 80 ff BAO erwähnten Personen neben den durch sie vertretenen Abgabepflichtigen für diese Abgaben insoweit, als die Abgaben infolge schuldhafter Verletzung der ihnen auferlegten Pflichten nicht eingebracht 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 Mitteln, die sie verwalten, entrichtet werden.

Die Haftung nach § 9 Abs. 1 BAO ist eine Ausfallhaftung. Voraussetzung ist die objektive Uneinbringlichkeit der betreffenden Abgaben im Zeitpunkt der Inanspruchnahme des Haftungspflichtigen.

Uneinbringlichkeit liegt vor, wenn Vollstreckungsmaßnahmen erfolglos waren oder voraussichtlich erfolglos wären.

Im gegenständlichen Fall ist aufgrund des letzten Berichts des Masseverwalters vom 9. Oktober 2015 im günstigsten Fall mit einer Quote von 16,46 % zu rechnen (Berechnung siehe Erstbescheid). Aus dem Umstand, dass dieser Quotenbetrag noch mit Unsicherheiten behaftet ist, nahm das Finanzamt im Haftungsbescheid vom 27. Oktober 2015 zu Gunsten des Bf. eine voraussichtliche Quote von 20 % an. In diesem Zusammenhang steht unzweifelhaft fest, dass von einer Uneinbringlichkeit der restlichen Abgaben auszugehen ist.

*Der Bf. war im haftungsrelevanten Zeitraum gemeinsam mit Herrn ***Gf2*** handelsrechtlicher Geschäftsführer der ***X-GmbH*** und daher für die Entrichtung der Abgaben verantwortlich.*

Sind nun mehrere Geschäftsführer einer GmbH und somit potenziell Haftende vorhanden, richtet sich die haftungsrechtliche Verantwortung nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes danach, wer mit der Besorgung der Abgabenangelegenheiten betraut ist. Der von den finanziellen, insbesondere steuerlichen Angelegenheiten ausgeschlossene Geschäftsführer ist idR nicht in Anspruch zu nehmen. Eine Arbeitsaufteilung bewirkt jedoch, selbst bei großer Spezialisierung, nicht, dass ein Geschäftsführer sich nur noch auf sein eigenes Arbeitsgebiet beschränken darf und sich um die Tätigkeit der anderen Geschäftsführer nicht mehr zu kümmern braucht (VwGH 21.5.1992, 88/17/0216).

Es besteht eine Pflicht zur allgemeinen Beaufsichtigung (Überwachung) des mit den steuerlichen Angelegenheiten befassten Geschäftsführers - im Gegensatz zur Rechtslage bei Übertragung der steuerlichen Agenden an einen Dritten, wonach ein Geschäftsführer die Tätigkeit der mit Steuerangelegenheiten betrauten Personen in solchen zeitlichen Abständen zu überwachen hat, dies es ausschließen, dass ihm Steuerrückstände verborgen bleiben (VwGH 22.2.1993, 91/15/0065) - lediglich im Falle eines konkreten und begründeten Verdachtes, dass im Arbeitsbereich eines anderen Geschäftsführers Missstände vorliegen. Diesfalls muss der Vertreter sich einschalten, um nicht selbst ersatzpflichtig zu werden (VwGH 25.9. 1992, 91/17/0134).

Von den jedem Geschäftsführer obliegenden, gesetzlich zwingenden Pflichten kann eine Geschäftsverteilung freilich niemals befreien. Hierher gehört unter anderem die Pflicht der Geschäftsführer, für die Führung der erforderlichen Bücher der Gesellschaft Sorge zu tragen. Dabei sind an die Überwachungspflicht des Geschäftsführers, die die Erfüllung der erwähnten gesetzlich zwingenden Pflichten gegenüber den Gläubigern der Gesellschaft gewährleisten soll,

diesbezüglich besonders strenge Anforderungen zu stellen (VwGH 26.1.1982, 81/14/0083, 81/14/0169).

In der Stellungnahme des Bf. vom 1. August 2012 wurde hinsichtlich Aufgabenverteilung festgehalten, dass es eine Vereinbarung hinsichtlich der Aufteilung des Tätigkeitsbereichs im Rahmen der Geschäftsführung gab. Der Aufgabenbereich des Bf. war der Warenverkauf und jener des zweiten Geschäftsführers, Herrn ***Gf2***, war die gesamte operative und kaufmännische Gebarung, der Zahlungsverkehr und die Buchhaltungsangelegenheiten. Hierzu wurde als Nachweis ein Schreiben von Herrn ***C*** vom 12. Februar 2010 vorgelegt, in dem Herr ***Gf2*** mit Unterschrift bestätigte, dass er für das laufende operative Geschäft allein zuständig sei.

Herr ***BH*** gab im Rahmen eines schriftlichen Auskunftersuchens am 25. Februar 2013 bekannt, dass für den Bereich Buchhaltung und Finanzen Herr ***Bf*** generell zuständig war. Dies wurde Herrn ***BH*** auch beim Aufnahmegespräch mitgeteilt und er wurde auch Herrn ***Bf*** direkt unterstellt. Die generelle Order, dass er jedes Guthaben vom Finanzamt abzurufen hat, wurde von Herrn ***Bf*** erteilt. Von Herrn ***BH*** wurde weiters festgehalten, dass sich Herr ***Bf*** um die Buchhaltung, Finanzen und Kontakt mit dem Steuerberater gekümmert hat und dass ihm Herr ***Bf*** die Berechtigung zur Teilnahme an FinanzOnline vergab.

Zur Aufgabenverteilung und Kenntnis der finanziellen Situation des Unternehmens nahm der zweite Geschäftsführer, Herr ***Gf2***, am 31. März 2013 wie folgt Stellung:

Bezüglich Aufgabenverteilung war ***Gf2*** hauptsächlich für die Beschaffung der Schlachttiere, Organisation der Schlachtung und Verladung des Frischfleisches zuständig. Herr ***Bf*** hat sich hauptsächlich um Buchhaltung, Finanzen und Kontakt mit dem Steuerberater (***STB***) gekümmert. Herr ***Bf*** wusste über die finanzielle Situation Bescheid. Herr ***BH*** (Buchhalter) hat im Auftrag von Herrn ***Bf*** etwa auch um eine Zahlungserleichterung beim Finanzamt angesucht.

Aus den vorgelegten Unterlagen geht hervor, dass sich die ***X-GmbH*** schon seit längerer Zeit in finanziellen Schwierigkeiten befand. So wurde beispielsweise der Bf. von Herrn ***BH*** mit Email-Nachricht vom 7. Februar 2011 über die OP-Listen der gesamten Debitoren und Kreditoren informiert.

Das Finanzamt schien zu diesem Zeitpunkt nicht als Gläubiger auf, jedoch mussten dem Bf. aufgrund des Umfangs und des rasanten Anstiegs der Verbindlichkeiten spätestens zu diesem Zeitpunkt Unregelmäßigkeiten auffallen. In diesem Zusammenhang hatte der Bf. in der Sachverhaltsanzeige an die Staatsanwaltschaft Korneuburg vom 22. September 2015 wörtlich wiedergegeben:

*„Gegen Weihnachten 2009 fielen mir bereits erste Ungereimtheiten auf - insbesondere dass das Familienunternehmen ***Gf2*** weitere finanzielle Mittel forderte. [...] Ich begann eine Art Kontrollliste über diese zusätzlichen Erfordernisse aufzustellen und engagierte ***BH*** als Controller, um Ordnung und Kontrolle in die Firma zu bringen.“*

*„Am 07. April 2011 erhielt ich ein Email von ***BH***, in dem er aufmerksam machte, dass innerhalb einer Woche die Verbindlichkeiten der Vieheinkäufe um rund. € 200.000,00 angestiegen wären,... eine absolut nicht reale Größenordnung, die damals heftige Diskussionen auslöste.“*

In der Sachverhaltsanzeige vom 24. September 2014 hat der Bf. unter Punkt 6.4 Folgendes festgehalten:

*„Ich habe währenddessen vom Sommer 2011 an auch die Familie ***Gf2*** wieder aufgefordert, Geld aus deren Immobilien u.a. Vermögen zu lukrieren und einzubringen, führte auch andere Gespräche mit Banken und legte die Buchhaltung von ***BH*** vor, die damit allerdings nichts anfangen konnten. Es gab dann auch noch mehrere Gespräche mit verschiedenen Steuerberatern, wobei mir noch in Erinnerung geblieben ist, dass der Steuerberater ***D*** mich für einen Steuerbetrüger hielt, als ich ihm die Buchhaltung vorlegte, weil er meinte, dass hier eklatant etwas nicht stimmen würde. Ich habe mich damals darüber aufgeregt, die Zusammenhänge allerdings nicht erkannt.*

Auch hatte das Unternehmen mehrere Privatkredite bei Viehhändlern in der Bilanz ausgewiesen, was ebenfalls auf die schlechte finanzielle Lage des Unternehmens hindeutete.

*Aus den vorgelegten Unterlagen geht auch hervor, dass der Bf. Herrn ***BH*** bereits seit 2010 den Auftrag erteilt hatte, die gesamte Buchhaltung neu aufzurollen und zu korrigieren. Als Zeitlimit wurde ihm März/April 2011 gesetzt. Dies wurde entsprechend den übermittelten Unterlagen von Herrn ***BH*** nicht ordnungsgemäß erledigt. Somit musste dem Bf. bewusst gewesen sein, dass eine erhöhte Kontrolle der Tätigkeit (auch hinsichtlich der Zahlung von Abgaben) notwendig ist. Eine rein in mündlicher Abfrage bestehende Kontrolle des Bf., ob die Zahlungen ordnungsgemäß geleistet wurden, ohne dementsprechend konkrete Zahlungsnachweise (Kontoauszüge) abzuverlangen, war für die Erfüllung der gesetzlichen Verpflichtung nicht ausreichend.*

Zuletzt ist noch festzuhalten, dass der Bf. am 8. Juli 2011 den Zugangscode für FinanzOnline beim Finanzamt Hollabrunn Korneuburg Tulln persönlich abholte (ausgewiesen durch Reisepass).

Bezüglich Umsatzsteuer 2009 und 02/2012, Dienstgeberbeitrag 2009, 11/2011, 12/2011, 02/2012, 03/2012 und 04/2012, Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2009, 11/2011, 12/2011,

02/2012, 03/2012 und 04/2012 sowie Kraftfahrzeugsteuer 01-03/2012 ist Folgendes auszuführen:

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hat der Vertreter darzutun, aus welchen Gründen ihm die Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten unmöglich gewesen ist, widrigenfalls die Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung im Sinne des § 9 Abs. 1 BAO annehmen darf. Der Geschäftsführer haftet für nicht entrichtete Abgaben der Gesellschaft auch dann, wenn die Mittel, die ihm für die Entrichtung aller Verbindlichkeiten der Gesellschaft zur Verfügung gestanden sind, hierzu nicht ausreichen, 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.

Der 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, obliegt dem Vertreter. Auf diesem, nicht aber auf der Behörde, lastet auch die Verpflichtung zur Errechnung einer entsprechenden Quote.

Vermag der Vertreter nachzuweisen, welcher Betrag bei anteilmäßiger Befriedigung der Forderungen an die Abgabenbehörde abzuführen gewesen wäre, so haftet er nur für die Differenz zwischen diesem und der tatsächlich erfolgten Zahlung.

Wird dieser Nachweis nicht angetreten, kann dem Vertreter die uneinbringliche Abgabe zur Gänze vorgeschrieben werden (siehe zB VwGH 28.5.2008, 2006/15/0322).

Vor diesem rechtlichen Hintergrund war es im Beschwerdefall am Bf. gelegen, den Nachweis zu erbringen, welcher konkrete Abgabenbetrag auch bei einer gleichmäßigen Befriedigung der Gläubiger uneinbringlich geworden wäre. Vom Finanzamt wurden dem Bf. die Notwendigkeit der Beweisführung für eine anteilige Gläubigerbefriedigung für die einzelnen Fälligkeitstage bereits mit Ergänzungsersuchen vom 2. Juli 2012 zur Kenntnis gebracht. Zuletzt nochmals im Rahmen der persönlichen Vorsprache am 7. Dezember 2015.

*Aus den vorgelegten Unterlagen geht hervor, dass von der ***Bank***, nunmehr ***Bankn***, am 9. März 2012 alle Konten der ***X-GmbH*** gesperrt wurden. Insgesamt gesehen muss daher davon ausgegangen werden, dass dem Bf. ab 9. März 2012 tatsächlich keine Mittel mehr zur Verfügung standen, die zur (anteiligen) Abgabentrachtung verwendet werden hätten können, sodass in der Nichtentrichtung der Abgabenforderungen ab diesem Zeitpunkt keine schuldhafte Pflichtverletzung erblickt werden kann. Dies gilt insbesondere für die Nichtentrichtung der Umsatzsteuer 02/2012, des Dienstgeberbeitrags 02/2012, 03/2012, 04/2012, des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag 02/2012, 03/2012, 04/2012 sowie der Kraftfahrzeugsteuer 01-03/2012, weshalb diese Abgaben aus der Haftungssumme auszuscheiden waren.*

Hinsichtlich der Nichtentrichtung der Umsatzsteuer 2009, des Dienstgeberbeitrags 2009, 11/2011, 12/2011 und des Zuschlags zum Dienstgeberbeitrag 2009, 11/2011, 12/2011, deren Fälligkeit vor dem 9. März 2012 gelegen ist, konnte der Bf. auch im Rechtsmittelverfahren keine entlastenden Beweise erbringen. Den im Rahmen der besonderen Behauptungs- und Konkretisierungspflicht zur Feststellung des für die aliquote Erfüllung der Abgabenschuld zur Verfügung stehenden Teiles vom Gesamtbetrag der liquiden Mittel geforderte Liquiditätsstatus - in Form einer Gegenüberstellung von liquiden Mitteln und Verbindlichkeiten zum jeweiligen Fälligkeitstag der haftungsgegenständlichen Abgaben, wobei es auf die Abgabenverbindlichkeiten einerseits und die Summe der übrigen Verbindlichkeiten andererseits ankommt, hat der Bf. jedoch trotz mehrmaliger Aufforderung nicht aufgestellt.

In diesem Zusammenhang ist auch festzuhalten, dass von der steuerlichen Vertretung am 15. März 2012 ein Stundungsansuchen im Zusammenhang mit einer Wiederaufnahme betreffend Einkommen- und Umsatzsteuer 2009 für einen Rückstand in Höhe von Euro 118.890,64 eingebracht wurde. Zitat: „Die Einbringlichkeit der Abgaben wird durch den Aufschub nicht gefährdet.“

*Dies, obwohl man im Zeitpunkt der Antragsstellung bereits wusste, dass die Bank die Firmenkonten der ***X-GmbH*** bereits mit 9. März 2012 gesperrt hat.*

Die in den Unterlagen angeführten Sachverhaltsdarstellungen an die Staatsanwaltschaft hinsichtlich vermuteter Schwarzgeschäfte, etc. stehen in keinem Zusammenhang mit der Gläubigergleichbehandlungsverpflichtung zum Fälligkeitszeitpunkt.

*Zuletzt darf noch auf den zehnten und letzten Bericht des Masseverwalters vom 9. Oktober 2015 verwiesen werden, wonach laut Sachverständigengutachten spätestens zum 22. Dezember 2010 die Zahlungsunfähigkeit sowie die insolvenzrechtlich relevante Überschuldung des Unternehmens eingetreten sind, und dies spätestens Mitte September 2011 der ***Bf*** GmbH, bei der der Bf. Geschäftsführer ist, erkennbar gewesen sein müsste.*

Aus diesem Grund war die Haftung für den gesamten uneinbringlichen Abgabenbetrag geltend zu machen (zB VwGH 27.9.2000, 95/14/0056; VwGH 29.3.2001, 2000/14/0149; VwGH 29.1.2004, 2000/15/0168).

Hinsichtlich Lohnsteuer 11/2011, 12/2011, 02/2012, 03/2012 und 04/2012 ist auszuführen, dass es sich dabei um eine Abfuhrabgabe handelt und diese vom Gleichbehandlungsgrundsatz ausgenommen ist (z.B. VwGH 15.12.2004, 2004/13/0146). Aus der Bestimmung des § 78 Abs. 3 EStG 1988 ergibt sich die Verpflichtung, dass die Lohnsteuer - ungeachtet des Grundsatzes der Gleichbehandlung aller andrängenden Gläubiger - zur Gänze zu entrichten ist (VwGH 25.1.2000, 96/15/0080).

Reichen die einem Vertreter zur Verfügung stehenden Mittel nicht auch für die Entrichtung der auf die ausbezahlten Löhne entfallende Lohnsteuer aus, darf der Geschäftsführer gemäß § 78 Abs. 3 EStG 1988 nur einen entsprechend niedrigeren Betrag zur Auszahlung bringen, sodass die davon einbehaltene Lohnsteuer auch abgeführt werden kann (vgl. zB VwGH 16.02.2000, 95/15/0046). Wird dagegen die auf ausbezahlte Löhne entfallende Lohnsteuer nicht einbehalten und an das Finanzamt abgeführt, ist - ungeachtet der wirtschaftlichen Schwierigkeiten der Primärschuldnerin - von einer schuldhaften Pflichtverletzung des Geschäftsführers auszugehen.

*Wie eine Abfrage aus der IESG-Datenbank vom 20. Januar 2016 zeigt, wurden die laufenden Gehälter ab Februar 2012 auf jeden Fall nicht mehr von der ***X-GmbH*** ausbezahlt. Für einzelne Mitarbeiter wurden die Löhne bereits für den Monat Januar 2012 vom IEF übernommen. Aus diesem Grund waren die nicht entrichtete Lohnsteuer 02/2012, 03/2012 und 04/2012 aus dem Haftungsfonds auszuscheiden.*

Die Haftung für die Lohnsteuer 11/2011 und 12/2011, welche im Ausmaß von Euro 12.466,57 im Haftungsbescheid vom 27. Oktober 2015 geltend gemacht wurde, bestand hingegen zu Recht.

Nach Lehre und Rechtsprechung ist die Heranziehung zur Haftung in das Ermessen der Abgabenbehörde gestellt, wobei die Ermessensentscheidung im Sinne des § 20 BAO innerhalb der vom Gesetz gezogenen Grenzen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen ist. Dem Gesetzesbegriff „Billigkeit“ ist dabei die Bedeutung „berechtigzte Interessen der Partei“, dem Gesetzesbegriff „Zweckmäßigkeit“ die Bedeutung „öffentliches Anliegen an der Einbringung der Abgaben“ beizumessen.

Die Erlassung des Haftungsbescheides war insgesamt gesehen zweckmäßig, da mit diesem zumindest ein Teil der bei der Gesellschaft uneinbringlichen Abgaben doch noch eingebracht werden kann. Billigkeitsgründe, welche diese Zweckmäßigkeitsgründe überwiegen würden, wurden weder vorgebracht, noch sind solche aktenkundig.

Es war spruchgemäß zu entscheiden.“

Mit Vorlageantrag vom 22.02.2016 stellte der Bf. durch seinen Vertreter den Antrag auf Entscheidung über die Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht und führte wie folgt aus:

„Ich habe die Beschwerdevorentscheidung am 27.1.2016 erhalten, die Frist binnen ein Monat zum Vorlageantrag erfolgt daher rechtzeitig.

Die Beschwerdevorentscheidung erfolgte nach Zurückweisung des Bundesfinanzgerichtes mit Beschluss vom 17.9.2015. Darin wird einerseits dargelegt, dass die Aufgabenteilung von 2 Geschäftsführern schriftlich vereinbart wurde, das Ausmaß der Uneinbringlichkeit müsse neu festgestellt werden.

Mit Bescheid vom 27.10.2015 wurde erneut ein Haftungsbescheid mit ermäßigter Haftungssumme erlassen. Auch gegen diesen Bescheid wurde Beschwerde eingebracht. Die gegenständliche Beschwerdevorentscheidung geht dabei allerdings in keiner Weise auf die übermittelten Unterlagen und Informationen im Zuge der Erhebungen ein.

Es werden als Begründung erneut die §§ 9 und 80 BAO zitiert. Ebenfalls angeführt ist auch die Mithaftung und Kontrollpflicht des nicht mit den Abgabenangelegenheiten betrauten Vertreters. Dies bedeutet aber auch, dass wiederum alle, sowohl die mit der Abgabepflicht betrauten als auch jene, die nicht mit den Abgabepflichten betraut sind, regelmäßig in das Rechnungswesen Einsicht nehmen müssen. In dieser Position habe ich stets gehandelt, sowohl die Einstellung eines vermeintlich qualifizierten Buchhalters, als auch die Beantragung eines Finanz Online Zuganges waren stets Auswüchse der Nicht Unterlassung der Kontrollpflichten. Wenn auch die Berufungsvorentscheidung unterstellt, dass damit eine Übernahme der Verpflichtung zur Besorgung der Abgabenangelegenheiten hervorgehe, kann dies nur als Zustimmung gesehen werden, dass die Kontrollpflichten nicht verletzt wurden. Gerade der Zugang zu Finanz Online ermöglichte mir zu prüfen, ob fällige Abgaben gebucht und bezahlt werden. Aus meinen bisher erteilten Ausführungen kann, obwohl auch nicht mit den Aufgaben betraut gewesen zu sein, erkannt werden, dass ich mich den Kontrollpflichten nicht entzogen habe.

*Genau diese Verpflichtung zur Kontrolltätigkeit war es auch, weshalb die Implementierung eines Controllings, Konsultationen von Steuerberater und Rechtsanwälten erfolgt ist. Selbst das regelmäßige Abverlangen der Saldenlisten und Nachfragen an die Buchhaltung und Farn. ***Gf2*** dienten dazu, um einen Überblick und Kontrolle über den Betrieb zu bekommen. Was ich mir zu damaliger Zeit nicht erklären konnte, allerdings auch in den Besprechungen vor Ergehen der Beschwerdevorentscheidung regelmäßig dargelegt habe, war der Umstand, dass man in einen ausgelasteten arbeitenden operativen Betrieb geht, die Auftragslage hervorragend ist, allerdings laut den Berichten und Saldenlisten von ***BH***/Rechnungswesen scheinbar keine Gewinne erzielt werden. Der Grund hierfür hat sich, wie ebenfalls bei den Besprechungen vor Ergehen der Beschwerdevorentscheidung bereits mitgeteilt, daraus ergeben, dass beim operativen Bereich des Schlachthofes wie Entgegennahme von Zahlungen von Kunden und Auszahlungen an Lieferanten, welche von der Familie ***Gf2*** selbst und alleine bearbeitet wurden, Differenzen insofern ergeben haben, als Zahlungen auf nicht betriebszugehörige Konten erfolgten bzw. Rechnungen und Lieferscheine nicht ordnungsgemäß und den buchhalterischen und abgabenrechtlichen Vorschriften ausgestellt und erfasst wurden.*

Die Bestimmung der § 9 Abs. 1 BAO setzt ein schuldhaftes Verhalten der auferlegten Pflichten voraus. Und genau dieses Verhalten kann nach bereits mehrmals dargelegter Schilderung nicht nachgewiesen werden. Auch lag die Ausübung der Kontrolle stets in meinem Interesse, da auch

meinerseits erhebliche Geldmittel, ursprünglich zum Aufbau eines Fleischzerlegebetriebes, allerdings nach und nach nur noch zur Abdeckung von Liquiditätsengpässen, enthalten waren.

Die Zitierung des Urteils VwGH 21.5.1992, 88/17/0216 dürfte insofern ins Leere gehen, da der dort erfasste Sachverhalt beschreibt, dass ein anderer Geschäftsführer deshalb in die Haftung miteinbezogen wurde, da seitens des anderen Geschäftsführers nicht einmal geprüft wurde, ob überhaupt Bücher geführt wurden. Im gegenständlichen Fall, ist dies ja gerade nicht passiert. Gerade auch die Detailliertheit meiner übermittelten Rechercheergebnisse muss die Behörde zur Einsicht bringen, dass hier auch nicht nur irgendeine Form der Vernachlässigung der Kontrollpflicht stattgefunden hat.

Die Zitierung des Urteils VwGH 25.9.1982, 91/17/0134 erwähnt, dass nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes eine Haftungsinanspruchnahme voraussetzt, dass die rückständigen Abgaben uneinbringlich wurden und dies auf eine schuldhafte Pflichtverletzung des Vertreters zurückzuführen ist. Die Heranziehung des Vertreters zur Haftung hat weiters zur Voraussetzung, dass zwischen der schuldhaften Pflichtverletzung des Vertreters und der Uneinbringlichkeit der Forderung ein Rechtswidrigkeitszusammenhang besteht. Das Tatbestandsmerkmal " infolge schuldhafter Verletzung der den Vertretern auferlegten Pflichten nicht eingebracht werden können" ist etwa dann als erfüllt anzusehen, wenn der Vertreter bei oder nach Fälligkeit der Verbindlichkeiten Mittel für die Bezahlung - gegebenenfalls nach gleichmäßiger Aufteilung der Bezahlungsmittel auf alle Verbindlichkeiten - zur Verfügung hatte und nicht - wenn auch nur anteilig - für die Abgabentilgung Sorge getragen hat.

Hier darf ich anmerken, dass ich stets gedrängt habe, Abgaben an die Behörde zeitgerecht zu übermitteln. Ausschlaggebend dürfte im gegenständlichen Fall der Zeitraum im ersten Halbjahr 2012 sein. Ich beziehe mich hier konkret auf mein bereits übermitteltes Schreiben „Chronologie der durch Erpressung erfolgten feindlichen Firmenübernahme „.“ vom 9.12.2014 eingereicht bei der Staatsanwaltschaft Korneuburg. Darin wird dargelegt, wie es zur Nichtbezahlung der Abgaben kam. Einerseits haben eingezahlte Gelder verschlungene Wege gefunden, eine Kontensperre der Bank wurde am 9.3.2012 erlassen und nach Verbuchung liquider Mittel erfolgte keine Aufhebung der Kontensperre. Weiters wurde kolportiert, dass das Unternehmen mit einer mir bereits zum damaligen Zeitpunkt nicht nachvollziehbaren Höhe von rd. € 6 Mio. überschuldet sei.

Bereits im März 2012 wurde meine rechtliche Vertretung damit beauftragt, die Meldung der Rücklage der Geschäftsführung durchzuführen. Dies war der Auswuchs nunmehr mangelnder Kontrollmöglichkeiten in der Gesellschaft, und die Alternative die auch von der Rechtsprechung regelmäßig gefordert wird, wenn die Geschäftsführungsagenden nicht mehr gewahrt werden können.

Scheinbar seit längerem geplant dürfte hier eine gezielte Herbeiführung eines Konkurses umgesetzt worden sein. Dabei sollte auch meine Wenigkeit durch massiven Druck dazu gebracht werden, die Geschäftsanteile abzutreten, was letztendlich auch mit der Rücklage der Geschäftsführertätigkeit am 5.6.2012 erfolgt ist. Die Möglichkeit eines Einschreitens zur Begleichung der Abgabenschuldigkeiten war mir daher verwehrt.

*Am 20.6.2012 erfolgte der Konkursantrag der Familie ***Gf2*** mit Herrn ***E***.*

Wie sich im Nachhinein herausstellte und von mir mittels Unterlagen auch bei der Behörde belegt wurde, wurden hinter meinem Rücken mit einem Geflecht aus unterschiedlichsten Konten Gelder dem Unternehmen entzogen, womit eine Begleichung der Abgaben - allerdings ohne mein Verschulden - unmöglich wurde.

*Auf Basis der mir vorliegenden Unterlagen konnte ich darstellen, dass eine Überschuldung des Unternehmens zum damaligen Zeitpunkt nicht hätte vorliegen müssen. Auf Grund der Berechnungen Wareneinkauf, Aufschläge und erzielbare Umsätze gehe ich derzeit davon aus, dass bei ordnungsgemäßer Gebarung das Unternehmen einen Gewinn hätte abwerfen müssen. Es stellt sich daher die Frage, ob das Unternehmen zum damaligen Zeitpunkt tatsächlich überschuldet war? Ein Zugang zu den Buchhaltungsdaten ist mir verwehrt, da EDV Daten auf dem Computer von Fr. ***Gf2*** zwar vorhanden sind, allerdings für mich keine Zugriffsmöglichkeit auf den Computer besteht. Der Computer mit den Aufzeichnungen wurde scheinbar vom Masseverwalter an Fr. ***Gf2*** persönlich veräußert.*

*Wenn auch der Masseverwalter in seinem Bericht laut Beschwerdevorentscheidung übermittelt, dass das Unternehmen bereits im November 2011 überschuldet war, gibt es zugleich Aussagen/Stellungnahmen von Herrn ***E***, dass das Unternehmen dazumals - gemeint ist hier wohl der Zeitraum Mitte 2012 - nicht insolvent war?*

Der Konkursantrag wurde erst in einer Zeit eingereicht, wo ich nicht mehr als Geschäftsführer tätig war. Das Konkursverfahren dürfte allerdings der Grund für die nunmehrige Nichteinbringung sämtlicher Abgabenschuldigkeiten gewesen sein. Ein Kausalzusammenhang bzw. Rechtswidrigkeit meiner Geschäftsführertätigkeit mit der Einbringung des Konkursantrages kann daher wohl nicht hergestellt werden.

Ich gehe davon aus, dass die Gründe für eine Inanspruchnahme zur Haftung der Abgabenschuldigkeiten somit nicht vorliegen. Einerseits da ich als Mitgeschäftsführer meine Kontrollpflichten nicht verletzt habe, andererseits da die Ursachen zur Nichteinbringung der Abgaben durch den Konkurs nicht auf mein Verschulden zurückzuführen sind.

Ich ersuche daher um Stattgabe meines Antrages zur Aufhebung des Haftungsbescheides. Da bereits sämtliche zitierte Unterlagen an das Finanzamt übermittelt wurden, wird im Rahmen des Vorlageantrages auf eine erneute Übermittlung verzichtet. Ich stehe aber jedenfalls gerne

für eine Nachreichung von Informationen zur Verfügung. Anschließend übermittle ich eine Zusammenfassung der Berechnungen und Recherchen, welche bereits dem Finanzamt übermittelt wurden.“

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Vorerst ist zum Einwand, dass mit der im Bescheid geführten Steuernummer ***StNr1*** die Steuernummer ***StNr2*** des Bf. gemeint sei, zu bemerken, dass der Bf. für Abgabenforderungen der ***X-GmbH*** in Anspruch genommen wurde, welche unter deren Steuernummer ***StNr1*** vorgeschrieben wurden.

Die ***X-GmbH*** wurde laut Firmenbuch am 19.09.2009 als ***Y-GmbH*** ins Firmenbuch eingetragen. Am 16.04.2011 erfolgte aufgrund der Änderung des Gesellschaftsvertrages mit Generalversammlungsbeschluss vom 31.03.2011 die Änderung der Firma auf ***X-GmbH*** und Änderung der Geschäftsanschrift.

Bf wurde gemeinsam mit dem weiteren Geschäftsführer ***Gf2*** als vertretungsbefugter Geschäftsführer eingetragen.

Als Gesellschafter scheinen ***Gf2*** mit einer Stammeinlage von € 10.000,00 und ***Bf*** mit einer Stammeinlage von € 200.000,00 auf. Am 15.06.2012 wurde die Stammeinlage des ***Bf*** von € 200.000,00 von ***F*** übernommen, seine Funktion als Geschäftsführer und Gesellschafter gelöscht und ***Gf2*** als selbstständig vertetungsbefugter Geschäftsführer eingetragen.

Mit Beschluss des Landesgerichtes Korneuburg vom 20.06.2012 wurde über das Vermögen der ***X-GmbH*** das Konkursverfahren eröffnet.

Nachdem am Abgabenkonto bis Mai 2011 Guthaben ausgewiesen sind, wurden erstmals die Selbstbemessungsabgaben am 16.05.2011 nicht vollständig entrichtet. Dennoch wurden laufend bis 05.03.2012 Zahlungen geleistet, etwa € 16.940,69 am 10.10. 2011, € 12.000,00 am 24.10. 2011, € 12.428,90 am 07.11. 2011, je € 8.000,00 am 13.12. 2011 und am 16.01.2012 und € 1.094,33 am 05.03.2012, und die Selbstbemessungsabgaben gemeldet, sodass der Rückstand infolge der zu geringen Höhe der regelmäßig geleisteten Zahlungen auf € 120.726,42 zum 06.03.2012 anstieg.

Allerdings wurde auf Antrag vom 16.11.2011, den offenen Betrag in Höhe von 34.454,93 in 7 wöchentlichen Raten zu begleichen, da wegen des bevorstehenden Weihnachtsgeschäftes ein erhöhter Liquiditätsbedarf bestehe, mit Bescheid vom 28.11.2011 die Entrichtung von Abgaben in Höhe von € 87.719,00 in 3 Raten (€ 40.000,00 am 27.12.2011, € 32.000,00 am 27.01.2012 und € 15.719,00 am 27.02.2012) bewilligt.

Dieser Zahlungsaufschub betraf die haftungsgegenständliche Umsatzsteuer 2009, Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für 10/2011, welche am 15.02.2010 bzw. am 15.11.2011 und somit vor Einbringung des Zahlungserleichterungsansuchens fällig wurden.

Auf Antrag vom 16.01.2012 um Stundung des Rückstandes in der Höhe von 76.423 ,38 bis zur Veranlagung des Jahres 2009 mit der Begründung, dass die Ratenvereinbarung nicht eingehalten worden sei, da aus dem Jahre 2009 ein größerer Überschuss vorhanden sei, wurde mit Bescheid vom 20.01.2012 die Stundung von Abgaben in Höhe von € 90.208,17 bis 01.04.2012 und auf Antrag vom 15.03.2012 auf Stundung des Rückstandes in Höhe von € 118.890,64 mit Bescheid vom 22.03.2012 die Stundung von Abgaben in Höhe von € 117.833,05 bis 01.09.2012 bewilligt.

Zusätzlich zu den bereits vom Bescheid vom 28.11.2011 umfassten Abgaben betraf dieser Zahlungsaufschub die haftungsgegenständlichen Lohnabgaben für 11/2011 (fällig: 15.12.2011) und 12/2011 (fällig: 16.01.2012).

Begründet wurde der Antrag vom 15.03.2012 damit, dass aufgrund des am 30. 12.2011 eingebrachten Ansuchens um Wiederaufnahme betreffend der Einkommensteuer und der Umsatzsteuer 2009 gemäß § 303 BAO mit einer Gutschrift in Höhe von € 118.890,64 zu rechnen sei, sodass um Stundung bis zur Erledigung des Ansuchens ersucht werde.

Durch einen kurzfristigen finanziellen Engpass seien derzeit die Mittel für die Zahlungen nicht vorhanden. Die sofortige volle Entrichtung der Abgaben wäre mit erheblichen Härten verbunden. Die Einbringlichkeit der Abgaben werde durch den Aufschub nicht gefährdet.

Dieser Zahlungsaufschub betraf im Wesentlichen die bereits von den Bescheiden vom 28.11.2011 und 20.01.2012 umfassten Abgaben, sodass lediglich hinsichtlich der haftungsgegenständlichen Lohnabgaben für 12/2011 rechtzeitig ein Zahlungserleichterungsansuchen eingebracht wurde.

Laut Aktenlage wurde unter der Steuernummer ***StNr1*** dem Antrag vom 06.12.2010 auf Feststellung einer Unternehmensgruppe gemäß § 9 Abs. 8 KStG stattgegeben und der Gruppenfeststellungsbescheid vom 17.01.2011 wie auch die Umsatzsteuerbescheide vom 24.08.2010 und 21.10.2011 z.H. ***Gf2*** jun zugestellt.

Aufgrund der Einbringung der Umsatz- und Körperschaftsteuererklärung am 23.08.2010 erging am 12.04.2011 ein Vorhalt, welcher z.H. ***Gf2*** jun zugestellt wurde.

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 eingebracht 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 Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgabebeträge begründet sich nach der Begründung des Haftungsbescheides damit, dass über die Gesellschaft am 20.6.2012 das Insolvenzverfahren eröffnet wurde, und aufgrund des letzten Berichtes des Masseverwalters vom 09.10.2015 allerhöchstens mit einer Quote von 16,46 Prozent zu rechnen sei. Aus der Konkursöffnung allein ergibt sich zwar noch nicht zwingend die Uneinbringlichkeit, diese ist aber jedenfalls dann anzunehmen, wenn im Lauf des Insolvenzverfahrens feststeht, dass die Abgabeforderung im Konkurs mangels ausreichenden Vermögens nicht befriedigt werden kann; diesfalls ist daher kein Abwarten der vollständigen Abwicklung des Konkurses erforderlich (VwGH 22.09.1999, 96/15/0049).

Die Abgabenbehörde ging somit zu Recht vom Vorliegen einer Uneinbringlichkeit der Abgabeforderungen bei der ***X-GmbH*** aus, zumal der Konkurs mittlerweile nach Schlussverteilung mit Beschluss des Landesgerichtes Korneuburg vom 01.07.2020, ***2***, aufgehoben wurde, wobei sich eine Verteilungsquote von 14,61% ergab.

Entsprechend der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (Erkenntnis vom 19. November 1998, 97/15/0115) ist es im Falle der Uneinbringlichkeit der Abgaben bei der Gesellschaft Sache des Geschäftsführers darzutun, weshalb er nicht Sorge getragen hat, dass die Gesellschaft die anfallenden Abgaben rechtzeitig entrichtet hat, widrigenfalls die Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung annehmen darf. In der Regel wird nämlich nur der Geschäftsführer jenen ausreichenden Einblick in die Gebarung der GmbH haben, der ihm entsprechende Behauptungen und Nachweise ermöglicht.

Dem Bf. oblag gemeinsam mit dem weiteren Geschäftsführer ***Gf2*** als vertretungsbefugtem Geschäftsführer der Abgabepflichtigen laut Eintragung im Firmenbuch ab 19.09.2009 die Erfüllung der Pflichten der Gesellschaft.

Bestritten wurde die Rechtmäßigkeit der Haftung des Bf. bereits in der Vorhaltsbeantwortung vom 01.08.2012 damit, dass vereinbarungsgemäß eine Aufteilung der Tätigkeitsbereiche im Rahmen der Geschäftsführung bestanden habe, wonach Herrn ***Gf2*** die gesamte operative und kaufmännische Gebarung, der Zahlungsverkehr und die Buchhaltungsangelegenheiten oblegen seien, während der Aufgabenbereich des Bf. der überwiegend extern zu tätige Warenverkauf gewesen sei.

Bestätigt wird die behauptete Aufteilung der Tätigkeitsbereiche durch das vorgelegte Schreiben des Vertreters des Bf. vom 12.02.2010 an ***Gf2***, wonach betreffend die ***Y-GmbH*** in Ergänzung der Bestimmungen des Gesellschaftsvertrages die bisher mündliche Vereinbarung (Geschäftsordnung) der Gesellschaft festgehalten wird, dass ***Gf2*** im

Innenverhältnis für das laufende operative Geschäft allein zuständig ist und daher die bezügliche Haftung als Geschäftsführer für die Einhaltung der kaufmännischen Sorgfaltspflichten trifft.

Auch die Einreichung der Abgabenerklärungen 2009 am 23.08.2010 und des Antrages vom 06.12.2010 auf Feststellung einer Unternehmensgruppe gemäß § 9 Abs. 8 KStG durch ***Gf2*** und die Zustellung des Vorhaltes vom 12.04.2011, des Gruppenfeststellungsbescheides vom 17.01.2011 und der Umsatzsteuerbescheide vom 24.08.2010 und 21.10.2011 zu Handen ***Gf2*** bestätigen dieses Vorbringen des Bf.

Allerdings geht die Abgabenbehörde im angefochtenen Bescheid aufgrund des festgestellten Sachverhaltes, insbesondere der Zeugenaussage des ***BH***, davon aus, dass der Bf. für die Besorgung der Abgabenangelegenheiten der ***X-GmbH*** zuständig war.

Zudem mussten dem Bf. laut Begründung der Beschwerdevorentscheidung aufgrund der Erteilung des - nicht ordnungsgemäß erledigten - Auftrages durch den Bf. an ***BH*** bereits 2010, die gesamte Buchhaltung neu aufzurollen und zu korrigieren, des Umfangs und des rasanten Anstiegs der Verbindlichkeiten laut OP-Listen der Debitoren und Kreditoren, spätestens zum Zeitpunkt der Übermittlung durch ***BH*** mit Email-Nachricht vom 7. Februar 2011 Unregelmäßigkeiten auffallen und bewusst gewesen sein, dass eine erhöhte Kontrolle der Tätigkeit auch hinsichtlich der Zahlung von Abgaben notwendig ist, zumal nach dem Vorbringen in der Sachverhaltsanzeige an die Staatsanwaltschaft Korneuburg vom 22.09.2015 dem Bf. bereits gegen Weihnachten 2009 erste Ungereimtheiten auffielen.

Bei Vorhandensein mehrerer potentiell Haftender richtet sich die haftungsrechtliche Verantwortung nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 21.5.1992, 88/17/0216) danach, wer mit der Besorgung der Abgabenangelegenheiten betraut ist.

Solange Regelungen über eine vom gesetzlichen Regelzustand abweichende Geschäftsverteilung fehlen, sind die Geschäftsführer auch von sich aus befugt, die ihnen als Gesamtheit obliegenden Aufgaben untereinander im Wege einer einstimmigen Beschlussfassung aufzuteilen. Eine Formvorschrift für die erwähnte Beschlussfassung der Geschäftsführer kann dem Gesetz nicht entnommen werden (vgl. VwGH 18.11.1991, 90/15/0123).

Der mit abgabenrechtlichen Angelegenheiten nicht befasste Vertreter verletzt seine eigenen Pflichten dadurch grob, dass er trotz Unregelmäßigkeiten des zur Wahrnehmung abgabenrechtlicher Angelegenheiten Bestellten nichts unternimmt, um Abhilfe zu schaffen, es sei denn, dass ihm triftige Gründe die Erfüllung dieser wechselseitigen Überwachungspflicht unmöglich machen. Allerdings kommt eine Überprüfung der Tätigkeit des mit der Abgabentrachtung betrauten oder hierfür verantwortlichen Geschäftsführers durch den

anderen Geschäftsführer nur dann in Betracht, wenn ein Anlass vorliegt, an der Ordnungsmäßigkeit seiner Geschäftsführung zu zweifeln (VwGH 18.10.1995, 91/13/0037).

Aufgrund der Darlegung der Unregelmäßigkeiten durch den Bf. etwa in der Sachverhaltsanzeige vom 24. September 2014 und der ausführlichen Begründung der Beschwerdeentscheidung, auf welche verwiesen wird, ist zweifelsohne von deren Vorliegen auszugehen, zumal der Bf. ohnehin vorbringt, dass er die dadurch bewirkten Kontrollpflichten erfüllt habe.

Die Auffassung, der Bf. hafte schon wegen eines Verstoßes gegen seine Überwachungspflichten, die durch das Vorliegen einer Geschäftsverteilung zwischen den Geschäftsführern unberührt bleiben, hat überdies offenbar auch die Abgabenbehörde vertreten, indem sie in der Beschwerdeentscheidung ausführt, dass dem Bf. spätestens zum Zeitpunkt 7. Februar 2011 Unregelmäßigkeiten auffallen und wegen des Vorbringens, dass dem Bf. bereits gegen Weihnachten 2009 erste Ungereimtheiten aufgefallen seien, bewusst gewesen sein musste, dass eine erhöhte Kontrolle der Tätigkeit auch hinsichtlich der Zahlung von Abgaben notwendig ist.

Es kann somit auch dahin gestellt bleiben, ob eine wirksame Aufteilung der Aufgaben unter den Geschäftsführern bestand, wenn der Bf. trotz Unregelmäßigkeiten des laut seiner Behauptung zur Wahrnehmung abgabenrechtlicher Angelegenheiten Bestellten nichts unternahm, um Abhilfe zu schaffen.

Die dem Bf. zum Vorwurf gemachte Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten ist in der Nichtentrichtung der laut Beschwerdeentscheidung verbleibenden Abgaben zum 15.02.2010 (Umsatzsteuer 2009), 15.12.2011 (Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 11/2011), 16.01.2012 (Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 12/2011) und 10.09.2012 (Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2009) gelegen.

Hinsichtlich des Dienstgeberbeitrages und Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag für 2009 ist vorerst zu bemerken, dass diese in Jahresbeträgen ohne nähere Aufgliederung festgesetzt wurden.

Gemäß § 43 Abs. 1 des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967 ist der Dienstgeberbeitrag vom Dienstgeber für jeden Monat bis spätestens zum 15. Tag des nachfolgenden Monats an das Finanzamt zu entrichten.

Es muss dem Haftungspflichtigen von der Behörde über den haftungsgegenständlichen Abgabenanspruch Kenntnis in einer Weise verschafft werden, dass die Prüfung der Richtigkeit der Abgabenfestsetzung möglich ist und die Positionen der Rechtsverteidigung des

herangezogenen Haftenden gegen den Anspruch nicht schwächer sind als diejenigen, die der Abgabepflichtige gegen den Abgabenbescheid einzunehmen in der Lage ist.

Hat die belangte Behörde nicht die monatlichen Beträge sondern die Abgabe lediglich in einem Jahresbetrag bekannt gegeben, wird dadurch der Beschwerdeführer nicht in die Lage versetzt, die geforderte, nach Monaten gegliederte Liquiditätsaufstellung zu erstellen und dabei die auf die Abgabengläubigerin entfallende monatliche Quote zu berechnen (vgl. VwGH 19.3.2015, 2011/16/0188).

Der Beschwerdeführer wurde damit von der Abgabenbehörde nicht in die Lage versetzt, die von ihr geforderte, nach Monaten gegliederte Liquiditätsaufstellung vorzulegen und die auf die Abgabengläubigerin entfallende monatliche Quote zu berechnen. Auch wenn es der Abgabenbehörde nicht mehr möglich sein sollte, eine entsprechende Aufgliederung zu erstellen, so darf dieser Umstand dem Beschwerdeführer nicht zum Nachteil gereichen. Vielmehr hätte die belangte Behörde dies bei ihrer Ermessensübung berücksichtigen müssen (VwGH 27.9.2012, 2009/16/0181).

Die übrigen Abgaben wurden nach Selbstbemessung und Meldung am 19.12.2011 (Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 11/2011) und 16.01.2012 (Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 12/2011) am Abgabenkonto verbucht bzw. mit Bescheiden vom 21.10.2011 (Umsatzsteuer 2009) und 02.08.2012 (Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2009) festgesetzt.

Hinsichtlich der mit Bescheid vom 21.10.2011 festgesetzten Umsatzsteuer 2009 ist zu bemerken, dass bei Abgaben, welche der Abgabenschuldner selbst zu berechnen und abzuführen hat, sich der Zeitpunkt, ab dem zu beurteilen ist, ob der Geschäftsführer seinen abgabenrechtlichen Pflichten nachkam und ob die Gesellschaft die für die Abgabenerrichtung erforderlichen Mittel hatte, danach bestimmt, wann die Abgaben bei Beachtung der abgabenrechtlichen Vorschriften zu entrichten gewesen wären (vgl. die hg. Erkenntnisse vom 16. Dezember 1986, Zl. 86/14/0077, und vom 25. Juni 1996, Zl. 92/17/0083). Hingegen kommt es auf den Zeitpunkt der bescheidmäßigen Festsetzung einer Selbstbemessungsabgabe für die Prüfung der Haftungsvoraussetzungen nicht an. Die Geltendmachung der Haftung für eine Selbstbemessungsabgabe, die kraft Gesetzes entsteht und kraft Gesetzes fällig wird, setzt eine bescheidmäßige Festsetzung der Abgabenschuld gegenüber dem "Primärschuldner" gar nicht voraus (VwGH 25.10.1996 93/17/0280).

Die haftungsgegenständliche Umsatzsteuer 2009 wurde gemäß § 21 UStG am 15.02.2010 fällig.

Dass zum 15.02.2010 Mittel zur Abgabenerrichtung vorhanden waren, ergibt sich schon aus den bereits dargestellten Zahlungen auf das Abgabenkonto bis 05.03.2012.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hat der Vertreter darzutun, aus welchen Gründen ihm die Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten unmöglich gewesen ist, widrigenfalls die Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung im Sinne des § 9 Abs. 1 BAO annehmen darf. Der Geschäftsführer haftet für nicht entrichtete Abgaben der Gesellschaft auch dann, wenn die Mittel, die ihm für die Entrichtung aller Verbindlichkeiten der Gesellschaft zur Verfügung gestanden sind, hiezu nicht ausreichen, 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.

Der 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, obliegt dem Vertreter. Auf diesem, nicht aber auf der Behörde, lastet auch die Verpflichtung zur Errechnung einer entsprechenden Quote.

Vermag der Vertreter nachzuweisen, welcher Betrag bei anteilmäßiger Befriedigung der Forderungen an die Abgabenbehörde abzuführen gewesen wäre, so haftet er nur für die Differenz zwischen diesem und der tatsächlich erfolgten Zahlung.

Wird dieser Nachweis nicht angetreten, kann dem Vertreter die uneinbringliche Abgabe zur Gänze vorgeschrieben werden (siehe zB VwGH 28.5.2008, 2006/15/0322).

Vor diesem rechtlichen Hintergrund war es im Beschwerdefall am Bf. gelegen, den Nachweis zu erbringen, welcher konkrete Abgabenbetrag auch bei einer gleichmäßigen Befriedigung der Gläubiger uneinbringlich geworden wäre. Vom Finanzamt wurden dem Bf. die Notwendigkeit der Beweisführung für eine anteilige Gläubigerbefriedigung für die einzelnen Fälligkeitstage bereits mit Ergänzungsersuchen vom 2. Juli 2012 zur Kenntnis gebracht.

Mangels Erbringung dieses Nachweises konnte der Bf. für die haftungsgegenständliche Umsatzsteuer 2009 zur Gänze in Anspruch genommen werden.

Die Einbringung eines Zahlungserleichterungsantrages am 16.11.2011 und die Bewilligung der Entrichtung der Abgaben in Höhe von € 87.719,00 in 3 Raten (€ 40.000,00 am 27.12.2011, € 32.000,00 am 27.01.2012 und € 15.719,00 am 27.02.2012) mit Bescheid vom 28.11.2011, wobei dieser Zahlungsaufschub u.a. die haftungsgegenständliche Umsatzsteuer 2009 betraf, vermag daran nichts zu ändern, da bei Abgaben, die vor Einbringung des Ratenansuchens fällig wurden, ein nach Eintritt der Fälligkeit von Abgaben eingebrachtes Ratenansuchen nichts daran ändert, dass bei Unterlassung der Zahlung ein Verstoß gegen die Verpflichtung zur Abgabentrachtung vorliegt (vgl. VwGH 21.12.2005, 2001/14/0154). Eine zeitlich später erfolgte Genehmigung von Ratenzahlungen steht der Annahme, dass die Entrichtung bei Eintritt der Fälligkeit auf Grund schuldhaften Pflichtverletzung unterblieben ist, nicht entgegen.

Die Lohnabgaben für November und Dezember 2011 wurden nach Selbstbemessung und Meldung am 19.12.2011 (Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 11/2011) und 16.01.2012 (Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 12/2011) am Abgabekonto verbucht.

Auf Antrag vom 16.01.2012 wurde mit Bescheid vom 20.01.2012 die Stundung von Abgaben in Höhe von € 90.208,17 bis 01.04.2012 bewilligt. Zusätzlich zu den bereits vom Bescheid vom 28.11.2011 umfassten Abgaben betraf dieser Zahlungsaufschub die haftungsgegenständlichen Lohnabgaben für 11/2011 (fällig: 15.12.2011) und 12/2011 (fällig: 16.01.2012).

Auf Antrag vom 15.03.2012 wurde mit Bescheid vom 22.03.2012 die Stundung von Abgaben in Höhe von € 117.833,05 bis 01.09.2012 bewilligt. Dieser Zahlungsaufschub betraf im Wesentlichen die bereits von den Bescheiden vom 28.11.2011 und 20.01.2012 umfassten Abgaben.

Durch die Bewilligung von Zahlungserleichterungen trat hinsichtlich der davon betroffenen Abgaben ein Zahlungsaufschub ein, sodass eine Verletzung der Zahlungspflicht aufgrund der vor deren Fälligkeit am 16.01.2012 in Anspruch genommenen Zahlungserleichterung hinsichtlich der haftungsgegenständlichen Lohnabgaben für 12/2011 nicht vorliegt.

Für die haftungsgegenständlichen Lohnabgaben für 11/2011 (fällig: 15.12.2011) wurde erst aufgrund des nach Fälligkeit am 16.01.2012 eingebrachten Antrages mit Bescheid vom 20.01.2012 die Stundung bewilligt, sodass diese Zahlungserleichterung eine schuldhaftes Pflichtverletzung im Sinne des § 9 Abs. 1 BAO nicht auszuschließen vermag, weil sie erst nach deren Fälligkeit in Anspruch genommen wurde.

Hinsichtlich der beantragten und bewilligten Zahlungserleichterungen wurde von der Abgabenbehörde lediglich festgehalten, dass von der steuerlichen Vertretung am 15. März 2012 ein Stundungsansuchen im Zusammenhang mit einer Wiederaufnahme betreffend Einkommen- und Umsatzsteuer 2009 für einen Rückstand in Höhe von Euro 118.890,64 eingebracht worden sei, obwohl man im Zeitpunkt der Antragsstellung bereits gewusst habe, dass die Bank die Firmenkonten der ***X-GmbH*** bereits mit 9. März 2012 gesperrt habe.

Damit übersieht die Abgabenbehörde, dass die maßgeblichen Zahlungserleichterungen bereits auf Antrag vom 16.01.2012 mit Bescheid vom 20.01.2012 und Antrag vom 16.01.2012 mit Bescheid vom 20.01.2012 bewilligt wurden, also vor Sperrung des Firmenkontos am 9. März 2012. Zudem war die im Antrag vom 15. März 2012 aufgestellte Behauptung der Nichtgefährdung der Einbringlichkeit wohl mit der erwarteten Abgabengutschrift aus der Wiederaufnahme betreffend Einkommen- und Umsatzsteuer 2009 begründet.

Zum Verweis auf den zehnten und letzten Bericht des Masseverwalters vom 9. Oktober 2015, wonach laut Sachverständigengutachten spätestens zum 22. Dezember 2010 die Zahlungsunfähigkeit sowie die insolvenzrechtlich relevante Überschuldung des Unternehmens eingetreten sei, und dies spätestens Mitte September 2011 der ***Bf*** GmbH, bei der der Bf. Geschäftsführer sei, hätte erkennbar gewesen sein müssen, ist zu bemerken, dass § 9 BAO auf das Vorhandensein von Mitteln bzw. die Liquidität und § 212 BAO auf eine Nichtgefährdung der Einbringlichkeit abstellt, und nicht auf eine insolvenzrechtlich relevante Zahlungsunfähigkeit bzw. Überschuldung.

Selbst wenn entgegen dem Vorbringen des Bf., wonach die Zahlungsunfähigkeit der ***X-GmbH*** tatsächlich im Frühjahr 2012 in keiner Weise gegeben gewesen sei, obwohl die Konten gesperrt gewesen seien, da die ***X-GmbH*** weitere Konten bei der Volksbank zur Verfügung gehabt habe, die Zahlungserleichterung nur mit der Behauptung erwirkt worden wäre, die Einbringlichkeit der Abgabe werde durch den Aufschub nicht gefährdet, obwohl diese Behauptung nicht zugetroffen habe, sodass dies den Geschäftsführer nicht entschuldigt, ist hinsichtlich der Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten durch Nichtentrichtung der laut Beschwerdevorentscheidung verbleibenden Lohnabgaben zum 15.12.2011 (Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 11/2011), 16.01.2012 (Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 12/2011) darauf hinzuweisen, dass der Bf. laut Vorlageantrag bereits im März 2012 wegen mangelnder Kontrollmöglichkeiten in der Gesellschaft und der von der Rechtsprechung regelmäßig geforderten Alternative, wenn die Geschäftsführungsagenden nicht mehr gewahrt werden können, seine rechtliche Vertretung damit beauftragt hat, die Meldung der Rücklage der Geschäftsführung durchzuführen.

Der Geschäftsführer, der nicht in der Lage ist, die Geschäftsführerfunktion ordnungsgemäß auszuüben, ist dazu verhalten, diese Funktion zurückzulegen (VwGH 30.01.2003, 2000/15/0018). Dem Geschäftsführer steht es in einem solchen Fall somit frei, sein Haftungsrisiko durch unverzügliche Niederlegung seiner Funktion auszuschließen (VwGH 25.06.1990, 89/15/0159).

Der Verpflichtung, bei einer Behinderung in der Ausübung seiner Funktion diese niederzulegen, ist der Bf. mangels seinem Vorbringen entgegenstehender Feststellungen nachgekommen. Vom 15.12.2011 bis März 2012 verging ein Zeitraum von etwa drei Monaten.

Ob dies "unverzüglich" erfolgte, hängt von den Umständen des Einzelfalles ab. Auch ein Zeitraum von nahezu drei Monaten zwischen der Bestellung zum Geschäftsführer und dessen Rücktritt wegen einer Behinderung in der Ausübung seiner Funktion schließt eine Beurteilung des Rücktrittes als unverzüglich nicht von vornherein aus, weil die Verpflichtung zum Rücktritt erst durch die Erkennbarkeit der Behinderung und der Ergebnislosigkeit der Bemühungen,

diese zu beseitigen, ausgelöst wird (VwGH 25.06.1990, 89/15/0159). Erst ein Zuwarten durch 6 Monate ist jedenfalls als zu lang anzusehen (VwGH 25.09.1992, 91/17/0134).

Die Erkennbarkeit der Behinderung an der Entrichtung von Abgaben wird wohl erst im Fälligkeitszeitpunkt der Abgaben gegeben sein. Damit ist trotz der erst am 15.06.2012 erfolgten Eintragung im Firmenbuch davon auszugehen, dass der Bf. bereits im März 2012 unverzüglich seine Funktion niedergelegt hat, was auch durch sein Vorbringen, dass der Konkursantrag erst in einer Zeit eingereicht worden sei, als er nicht mehr als Geschäftsführer tätig gewesen sei, bekräftigt wird.

Die Zurücklegung der Geschäftsführungsbefugnis erfolgt durch einseitige Erklärung des Geschäftsführers gegenüber der GmbH, wobei eine solche Niederlegung unabhängig von der Eintragung im Firmenbuch wirkt; dieser Eintragung kommt nur deklarative Wirkung zu (VwGH 27.02.2008, 2005/13/0074).

Infolge der schuldhaften Pflichtverletzung durch den Bf. hinsichtlich der haftungsgegenständlichen Umsatzsteuer 2009 konnte die Abgabenbehörde nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 30.5.1989, 89/14/0044) auch davon ausgehen, dass die Pflichtverletzung Ursache für die Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben war.

Auf Grund des Vorliegens der Voraussetzungen des § 9 Abs. 1 BAO erfolgte somit die Inanspruchnahme des Bf. für die aushaftende Umsatzsteuer 2009 im Ausmaß von € 37.654,89 zu Recht.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Zu Spruchpunkt II. (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. Da die Voraussetzungen des Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht erfüllt sind (siehe die in der Begründung zitierten Entscheidungen), ist eine ordentliche Revision nicht zulässig.

Wien, am 1. Oktober 2021