



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Dr. Christian Lind, Rechtsanwalt, 3100 St. Pölten, Kremser Gasse 4, vom 8. November 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes Lilienfeld St. Pölten, vom 27. September 2010 betreffend Haftung gemäß [§ 9 BAO](#) iVm [§ 80 BAO](#) im Beisein der Schriftführerin nach der am 24. September 2013 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben und die Haftung für nachfolgende Abgaben auf € 399.612,96 herabgesetzt:

<i>Abgabe</i>	<i>Betrag</i>
Lohnsteuer 2007	34.593,62
Dienstgeberbeitrag 2007	11.142,33
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2007	1.039,93
Kammerumlage 07-09/2008	69,65
Lohnsteuer 10/2008	24.708,96
Dienstgeberbeitrag 10/2008	10.505,94
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 10/2008	980,55
Körperschaftsteuer 10-12/2008	368,54
Lohnsteuer 11/2008	19.918,06
Dienstgeberbeitrag 11/2008	12.903,16
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 11/2008	1.204,29
Lohnsteuer 2008	67.832,41
Dienstgeberbeitrag 2008	6.405,85
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2008	597,88
Lohnsteuer 12/2008	18.578,91
Dienstgeberbeitrag 12/2008	8.006,28
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 12/2008	747,25
Dienstgeberbeitrag 01/2009	3.786,79
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 01/2009	464,26
Lohnsteuer 02/2009	8.799,79
Dienstgeberbeitrag 02/2009	4.520,32
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 02/2009	411,85

Umsatzsteuer 02/2009	2.116,80
Lohnsteuer 03/2009	9.640,09
Dienstgeberbeitrag 03/2009	4.507,69
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 03/2009	410,70
Umsatzsteuer 03/2009	1.684,79
Lohnsteuer 04/2009	5.874,85
Dienstgeberbeitrag 04/2009	3.578,88
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 04/2009	326,08
Körperschaftsteuer 04-06/2009	392,12
Umsatzsteuer 04/2009	6.037,46
Lohnsteuer 05/2009	10.167,09
Dienstgeberbeitrag 05/2009	3.889,06
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 05/2009	354,33
Umsatzsteuer 05/2009	36.181,80
Lohnsteuer 01-06/2009	8.988,50
Umsatzsteuer 10/2009	10.355,16
Umsatzsteuer 11/2009	10.714,55
Lohnsteuer 2009	20.741,01
Dienstgeberbeitrag 2009	10.673,39
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2009	972,53
Umsatzsteuer 12/2009	13.672,45
Umsatzsteuer 12/2009	747,01

Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit Beschluss des Landesgerichtes St. Pölten vom Datum-1 wurde das über das Vermögen der S-GmbH (seit 17. März 2010 umbenannt in M-GmbH) am Datum-2 eröffnete Ausgleichsverfahren nach rechtskräftiger Bestätigung des angenommenen Ausgleiches aufgehoben.

Mit weiterem Beschluss des Landesgerichtes St. Pölten vom Datum-3 wurde das Konkursverfahren eröffnet.

Mit Schreiben vom 9. August 2010 ersuchte das Finanzamt den Berufungswerber (Bw.) um Nachweis der Gleichbehandlung der Gläubiger. Dieser Vorhalt wurde nicht beantwortet.

Mit Bescheid vom 27. September 2010 wurde der Bw. gemäß [§ 9 Abs. 1 BAO](#) iVm [§ 80 BAO](#) als Geschäftsführer der M-GmbH für Abgaben in der Höhe von € 444.456,21, nämlich

<i>Abgabe</i>	<i>Betrag</i>	<i>Fälligkeit</i>
Lohnsteuer 2007	38.553,02	15. 01. 2008
Dienstgeberbeitrag 2007	12.417,62	15. 01. 2008
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2007	1.158,95	15. 01. 2008
Kammerumlage 07-09/2008	77,62	17. 11. 2008
Lohnsteuer 10/2008	27.537,01	17. 11. 2008
Dienstgeberbeitrag 10/2008	11.708,39	17. 11. 2008
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 10/2008	1.092,78	17. 11. 2008
Körperschaftsteuer 10-12/2008	410,72	17. 11. 2008
Lohnsteuer 11/2008	22.197,77	15. 12. 2008

Dienstgeberbeitrag 11/2008	14.379,98	15. 12. 2008
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 11/2008	1.342,13	15. 12. 2008
Lohnsteuer 2008	75.596,13	15. 01. 2009
Dienstgeberbeitrag 2008	7.139,03	15. 01. 2009
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2008	666,31	15. 01. 2009
Umsatzsteuer 11/2008	256,00	15. 01. 2009
Lohnsteuer 12/2008	20.705,35	15. 01. 2009
Dienstgeberbeitrag 12/2008	8.922,63	15. 01. 2009
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 12/2008	832,78	15. 01. 2009
Dienstgeberbeitrag 01/2009	4.220,21	16. 02. 2009
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 01/2009	517,40	16. 02. 2009
Lohnsteuer 02/2009	9.806,97	16. 03. 2009
Dienstgeberbeitrag 02/2009	5.037,69	16. 03. 2009
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 02/2009	458,99	16. 03. 2009
Umsatzsteuer 02/2009	3.540,57	15. 04. 2009
Lohnsteuer 03/2009	10.743,44	15. 04. 2009
Dienstgeberbeitrag 03/2009	5.023,62	15. 04. 2009
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 03/2009	457,71	15. 04. 2009
Umsatzsteuer 03/2009	1.877,62	15. 05. 2009
Lohnsteuer 04/2009	6.547,25	15. 05. 2009
Dienstgeberbeitrag 04/2009	3.988,50	15. 05. 2009
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 04/2009	363,40	15. 05. 2009
Körperschaftsteuer 04-06/2009	437,00	15. 05. 2009
Umsatzsteuer 04/2009	6.728,47	15. 06. 2009
Lohnsteuer 05/2009	11.330,76	15. 06. 2009
Dienstgeberbeitrag 05/2009	4.334,18	15. 06. 2009
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 05/2009	394,89	15. 06. 2009
Umsatzsteuer 05/2009	36.290,67	15. 07. 2009
Lohnsteuer 01-06/2009	9.015,55	15. 07. 2009
Umsatzsteuer 10/2009	10.386,32	15. 12. 2009
Umsatzsteuer 11/2009	10.746,79	15. 01. 2010
Lohnsteuer 2009	20.803,42	15. 01. 2010
Dienstgeberbeitrag 2009	10.705,51	15. 01. 2010
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2009	975,46	15. 01. 2010
Umsatzsteuer 12/2009	13.713,59	15. 02. 2010
Umsatzsteuer 12/2009	749,26	15. 02. 2010
Säumniszuschlag 2007	844,34	nicht eruierbar
Säumniszuschlag 2008	4.142,09	nicht eruierbar
Säumniszuschlag 2008	989,20	nicht eruierbar
Säumniszuschlag 2009	3.555,70	nicht eruierbar
Säumniszuschlag 2009	515,83	nicht eruierbar
Aussetzungszinsen 2008	115,38	nicht eruierbar
Pfändungsgebühr 2009	104,21	nicht eruierbar

zur Haftung herangezogen, da diese durch die schuldhafte Verletzung der ihm als Vertreter der Gesellschaft auferlegten Pflichten nicht hätten eingebracht werden können.

In der dagegen am 8. November 2010 rechtzeitig eingebrachten Berufung wandte der Bw. ein, dass dem Haftungsbescheid nicht zu entnehmen wäre, ob die auf Grund des zunächst zustande gekommenen Ausgleiches geleistete Quote und nachfolgenden Zahlungen Berücksichtigung gefunden hätten. Jedenfalls verringere sich durch diese Zahlungen die Haftungssumme schon aus diesem Grund beträchtlich. Für den Fall, dass eine Anrechnung stattge-

funden hätte, gehe er davon aus, dass eine nicht rechtskonforme Widmung dieser Zahlungen durchgeführt worden wäre und er dadurch beschwert wäre.

Weiters könne dem Bw. keine schuldhafte Pflichtverletzung an der Nichtentrichtung der Abgaben vorgeworfen werden, weil ihm auf Grund der beiden Insolvenzverfahren verboten gewesen wäre, als Geschäftsführer Zahlungen auf die nunmehr im Haftungsbescheid genannten Abgaben zu leisten. Aus den amtsbekannten Forderungsaufstellungen beider Insolvenzverfahren wäre ersichtlich, dass sich die Verbindlichkeiten des Ausgleichsverfahrens gegenüber jenen des nachfolgenden Konkursverfahrens nicht wesentlich geändert hätten, allerdings in einem gewissen Ausmaß angestiegen wären. Es wäre daraus ersichtlich, dass schon aus diesem Grund eine Verletzung der Gläubigergleichbehandlungspflicht auszuschließen wäre. Dieser Umstand wäre bereits diesen Unterlagen zu entnehmen, sodass eine darüber hinaus gehende Anforderung an ihn, einen Nachweis dafür zu liefern, dass er die Verletzung der Gläubigergleichbehandlungspflicht nicht zu verantworten hätte, nicht mehr zu erbringen wäre.

Unbestritten bleibe, dass während des Laufes des Ausgleichsverfahrens bis zur Insolvenzeröffnung zu einem gewissen Teil Dienstnehmeransprüche befriedigt worden wären. Dies wäre allerdings zulässig und begründe keine Haftung für Altverbindlichkeiten, wenn, dann überhaupt nur im Ausmaß einer entgangenen Konkursquote. Es hieße, die an ihn gestellten Nachweisanforderungen bei Weitem zu überspannen, wenn das Finanzamt davon ausgehe, dass ein Betrag von € 444.456,21 an Konkursquote dem Finanzamt entgangen wäre.

Nachdem die Geltendmachung der Geschäftsführerhaftung eine Ermessensentscheidung wäre ([§ 20 BAO](#)), bedeute dies, dass von diesem Ermessen nicht im Sinne des Gesetzes Gebrauch gemacht werde, wenn tatsächlich die Annahme bestehe, dass die Konkursquote in diesem Ausmaß durch ihn als Geschäftsführer vorenthalten worden wäre. Bei Ausübung der Ermessensentscheidung im Sinne des Gesetzes müsste man daher aus der Sicht des Finanzamtes im Wege eines Ermittlungsverfahrens feststellen, in welchem Ausmaß eine Quotenverschlechterung tatsächlich anzunehmen wäre. Die faktische Beweislastumkehr gelte nur für den Bereich, dass er die Gläubigergleichbehandlung tatsächlich nicht eingehalten hätte.

Das Ermessen und die dafür entscheidenden Grundlagen wären vom Finanzamt allerdings von Amts wegen zu erheben, soweit sie nicht ohnehin amtsbekannt wären.

Weiters führte der Bw. aus, dass ihn kein Verschulden daran treffe, dass Abgaben in der genannten Höhe nicht entrichtet worden wären. Zum allergrößten Teil handle es sich um Abgaben, die erst im Rahmen von Prüfungsverfahren durch das Finanzamt zum Teil im Rahmen von insolvenzrechtlichen Maßnahmen festgestellt worden wären. Ihn treffe kein Verschulden daran, dass es zu derartigen Abgabennachforderungen gekommen wäre, zumal er als Geschäftsführer unter aufrechter steuerlicher Begleitung nach bestem Wissen und

Gewissen sämtlichen Meldeverpflichtungen gegenüber dem Finanzamt nachgekommen wäre bzw. die steuerliche Gebarung gegenüber dem Steuerberater ebenfalls nach bestem Wissen und Gewissen vollzogen hätte. Wenn das Finanzamt im Rahmen von Abgabenprüfungen auf Basis anderer Rechtsansichten dementsprechende Nachforderungen ermittle, könne ihm dies nicht als Verschulden im Sinne der Bestimmungen über die Geschäftsführerhaftung angelastet werden.

Mit Beschluss des Landesgerichtes St. Pölten vom Datum-4 wurde das Konkursverfahren nach Schlussverteilung aufgehoben.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 13. Februar 2012 wurde der Berufung teilweise stattgegeben und die im Haftungsbescheid erfassten Abgabenschuldigkeiten um folgende Abgabebeträge in Höhe von gesamt € 88.308,65 vermindert, weshalb sich der Haftungsbetrag auf € 356.147,56 reduziere:

<i>Abgabe</i>	<i>Betrag</i>	<i>Fälligkeit</i>
Umsatzsteuer 03/2009	1.877,62	15. 05. 2009
Lohnsteuer 04/2009	6.547,25	15. 05. 2009
Dienstgeberbeitrag 04/2009	3.988,50	15. 05. 2009
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 04/2009	363,40	15. 05. 2009
Körperschaftsteuer 04-06/2009	437,00	15. 05. 2009
Umsatzsteuer 04/2009	6.728,47	15. 06. 2009
Lohnsteuer 05/2009	11.330,76	15. 06. 2009
Dienstgeberbeitrag 05/2009	4.334,18	15. 06. 2009
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 05/2009	394,89	15. 06. 2009
Umsatzsteuer 05/2009	36.290,67	15. 07. 2009
Lohnsteuer 01-06/2009	9.015,55	15. 07. 2009
Säumniszuschlag 2007	844,34	
Säumniszuschlag 2008	3.142,74	
Säumniszuschlag 2009	3.011,27	

Begründend wurde vorgebracht, dass der Bw. als Geschäftsführer der GmbH gemäß [§ 9 BAO](#) iVm [§ 80 BAO](#) insbesondere dafür zu sorgen hätte, dass die Abgaben aus den verwalteten Mitteln ordnungsgemäß entrichtet werden würden. Da er dies unterlassen hätte und der Rückstand infolge schuldhafter Verletzung seiner Pflichten nicht eingebracht werden könne, wäre die Haftung auszusprechen gewesen.

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

Die Uneinbringlichkeit der Abgabeforderung bei der Gesellschaft ergebe sich zweifelsfrei daraus, dass über die Firma ein Insolvenzverfahren eröffnet und dieses nach Schlussverteilung aufgehoben worden wäre. Nach ständiger Rechtsprechung hätte der Vertreter

zweifelsfrei darzutun, aus welchen Gründen ihm die Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten unmöglich gewesen wäre, widrigenfalls angenommen werde, dass die Pflichtverletzung schuldhaft gewesen wäre (VwGH 17.12.2003, [2000/13/0220](#)).

In der Berufung werde vorgebracht, dass dem Haftungsbescheid nicht zu entnehmen wäre, ob die auf Grund des zustande gekommenen Ausgleichs geleistete Quote und die nachfolgenden Zahlungen beim gegenständlichen Haftungsbescheid Berücksichtigung gefunden hätten. Dazu wird festgestellt, dass die Quotenzahlung von € 47.849,44 ordnungsgemäß auf offene Konkursforderungen verbucht worden wäre, demzufolge sich der Haftungsbetrag entsprechend verringert hätte.

Seitens des Bw. werde bestritten, dass die Abgaben aus den verwalteten Mitteln nicht ordnungsgemäß entrichtet worden wären, da es ihm auf Grund der beiden Insolvenzverfahren verboten gewesen wäre, als Geschäftsführer Zahlungen auf die nunmehr im Haftungsbescheid genannten Abgaben zu leisten.

Dem wäre entgegenzuhalten, dass der Bw. nur für Abgaben zur Haftung herangezogen worden wäre, die ihre Fälligkeit im Zeitraum seiner Geschäftsführertätigkeit begründen würden. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 28.5.2008, [2006/15/0322](#)) lasse die Tatsache der teilweisen Abgabentrichtung zwar auf das Vorhandensein liquider Mittel, nicht jedoch auf eine aliquote Befriedigung des Abgabengläubigers schließen. Der Nachweis, welcher Betrag bei Gleichbehandlung sämtlicher Gläubiger – bezogen auf die Fälligkeitszeitpunkte einerseits und das Vorhandensein liquider Mittel andererseits – an die Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre, obliege dem Vertreter. Auf diesem, nicht aber auf der Behörde, laste auch die Verpflichtung zur Errechnung einer entsprechenden Quote. Der 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 wäre jedoch nicht beigebracht worden.

Der Berufung wäre jedoch insoweit stattzugeben gewesen, als die im Spruch genannten Abgaben auf Grund des Ausgleichsverfahrens nicht in den Zeitraum der Tätigkeit des Bw. als Geschäftsführer der Primärschuldnerin fallen würden.

Da beim am 11. August 2009 angenommenen Ausgleich absolutes Wiederaufleben bei Nichteinhaltung der Quoten vereinbart worden wäre, könne auch dem Argument des Bw., dass keine Haftung für Altverbindlichkeiten zulässig wäre, nicht näher getreten werden.

Des Weiteren werde vorgebracht, dass den Bw. kein Verschulden daran treffe, dass Abgaben in der genannten Höhe nicht entrichtet worden wären. Da es sich um Abgaben handle, die erst im Rahmen von Prüfungsverfahren durch das Finanzamt zum Teil im Rahmen von in-

solvenzrechtlichen Maßnahmen festgestellt worden wären. Dieser Einwand gehe ins Leere, da sich der Zeitpunkt, für den zu urteilen wäre, ob der Vertretene die für die Abgabentrückung erforderlichen Mittel gehabt hätte, danach bestimme, wann die Abgaben bei der Beachtung der abgabenrechtlichen Vorschriften zu entrichten gewesen wären (VwGH 28.9.1998. 98/16/0018). Bei Selbstbemessungsabgaben wäre nach der Judikatur des Verwaltungsgeschichtshofes maßgebend, wann die Abgaben bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung abzuführen gewesen wären (VwGH 17.8.1998, [98/17/0038](#)). Maßgebend wäre daher ausschließlich der Zeitpunkt ihrer Fälligkeit.

Die Geltendmachung der Haftung liege im Ermessen der Abgabenbehörde, das sich innerhalb der vom Gesetz aufgezeigten Grenzen zu halten hätte ([§ 20 BAO](#)). Innerhalb dieser Grenzen wären Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Die Geltendmachung der Haftung stelle die letzte Möglichkeit zur Durchsetzung des Abgabenanspruches dar, wobei die Vermeidung eines endgültigen Abgabenausfalles ein wesentliches Entscheidungskriterium darstelle. Der Bw. wäre im Zeitpunkt der Fälligkeit der aushaftenden Abgabenschulden der einzige handelsrechtliche Geschäftsführer der GmbH, somit der einzige in Betracht kommende Haftende im Sinne des [§ 9 Abs. 1 BAO](#) iVm [§ 80 BAO](#). Die Abgabenschulden könnten von der Gesellschaft nicht mehr eingebracht werden. Darüber hinaus hätte der Bw. keine in seiner wirtschaftlichen Lage gelegenen Billigkeitsgründe vorgetragen. Seinen Angaben in der Berufungsschrift wäre zu entnehmen, dass sich künftig seine wirtschaftliche Lage sehr wohl verbessern werde, weswegen das Finanzamt in seiner Inanspruchnahme als Haftenden keine Unbilligkeit im Sinn einer Unzumutbarkeit erblicken hätte können.

Fristgerecht beantragte der Bw. mit Schreiben vom 6. März 2012 die Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und brachte ergänzend vor, dass die Rechtsansicht der Abgabenbehörde erster Instanz einer vollständigen Erfolgshaftung für nicht einzubringende Abgaben zu Lasten der jeweiligen Geschäftsführung gleichkomme. Dies wäre der Bestimmung des [§ 9 BAO](#) keineswegs zu entnehmen. Er bringe ausdrücklich vor, dass er das Entstehen von Abgabenforderungen im geltend gemachten Ausmaß nicht hätte vorhersehen können und daher ein sein Verschulden ausschließender, weil nicht vorwerfbarer Rechtsirrtum, anzunehmen wäre.

Erst nach Kenntnisnahme des Prüfungsergebnisses wäre ihm die Abgabenverbindlichkeit erkennbar gewesen. Zu diesem Zeitpunkt wäre ihm allerdings die Entrichtung als Geschäftsführer der zu diesem Zeitpunkt insolventen Gesellschaft nicht mehr möglich gewesen.

Weiters führte der Bw. aus, dass ihn die Geltendmachung einer derart hohen Abgabenforderung im Wege der Haftungsinanspruchnahme unbillig treffen würde. Auch der reduzierte

Haftungsumfang wäre für ihn in keiner Art und Weise zu bewältigen. Dies würde ihn unmittelbar in eine Insolvenzsituation bringen. Ein Vermögensverzeichnis und Gehaltsnachweis wären dem Finanzamt übermittelt worden.

Ferner wäre für die geltend gemachte Haftungsthematik unerheblich, ob im Rahmen des Ausgleichsvorschlages absolutes Wiederaufleben für den Fall des Quotenverzuges anzunehmen gewesen wäre. Im Rahmen des Ausgleichsverfahrens hätte er die erste Ausgleichsquote bezahlt und noch vor Fälligkeit der zweiten Quote neuerlich und pflichtgemäß ein Insolvenzverfahren beantragt, das auch eröffnet worden wäre. Ihm wäre es daher als Geschäftsführer verwehrt gewesen, vor Eintritt der zweiten Quotenfälligkeit Zahlungen zu leisten. Eine entgegengesetzte Rechtsansicht würde bedeuten, dass er die Verpflichtung zur Ungleichbehandlung der Gläubiger einzugehen gehabt hätte, um nämlich den Abgabengläubiger zu bevorzugen. Eine derartige Verpflichtung könne nicht erkannt werden.

Der Verbindlichkeitenstand zwischen Ausgleichs- und nachfolgendem Konkursverfahren hätte sich nicht wesentlich geändert. Da die diesbezüglichen Grundlagen und Verbindlichkeiten dem Finanzamt als Insolvenzgläubiger bekannt wären, bestehe diesbezüglich keine weitere Behauptungs- und Beweislast. Schon daraus wäre ersichtlich, dass eine Verletzung der Gläubigergleichbehandlungspflicht nicht stattgefunden hätte. Der Bw. dürfe anmerken, dass ihm weitere Unterlagen auch nicht zur Verfügung stünden, zumal sämtliche Unterlagen insolvenzverfangen wären. Bei Führung eines mängelfreien Verfahrens hätte daher die Abgabenbehörde erster Instanz den tatsächlich eingetretenen Nachteil (den es nach seinem Standpunkt aber nicht gebe) ermitteln müssen. Zur Verdeutlichung dürfe angemerkt werden, dass unter Hinweis auf den nahezu identen Verbindlichkeitenstand eine Verkürzung des Abgabengläubigers nicht angenommen werden könne.

Abschließend beantragte der Bw. die Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung.

In der am 24. September 2013 abgehaltenen mündlichen Verhandlung verwies der steuerliche Vertreter auf sein bisheriges schriftliches Vorbringen und beantragte, seiner Berufung stattzugeben und den Haftungsbescheid aufzuheben. Die Amtsbeauftragte verwies auf die vom Bw. zu verantwortende schuldhafte Pflichtverletzung sowie das Fehlen eines Gleichbehandlungsnachweises und ersuchte um Abweisung der Berufung.

Über die Berufung wurde erwogen:

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.

Persönliche Haftungen erstrecken sich gemäß [§ 7 Abs. 2 BAO](#) auch auf Nebenansprüche im Sinne des [§ 3 Abs. 1 und 2 BAO](#). Zu diesen Nebenansprüchen gehören gemäß [§ 3 Abs. 2 lit. d BAO](#) insbesondere die Nebengebühren der Abgaben, wie die Stundungs- und Aussetzungszinsen, der Säumniszuschlag und die Kosten (Gebühren und Auslagenersätze) des Vollstreckungs- und Sicherungsverfahrens, worunter gemäß [§ 26 AbgEO](#) insbesondere Pfändungsgebühren und die durch die Vollstreckungsmaßnahmen verursachten Barauslagen (somit auch Postgebühren) fallen.

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.

Unbestritten ist, dass dem Bw. als Geschäftsführer der M-GmbH (bis 17. März 2010 S-GmbH) die Erfüllung der abgabenrechtlichen Pflichten der Gesellschaft vom Datum-5 bis Datum-2 (Ausgleichseröffnung) sowie vom Datum-1 (Annahme des Ausgleiches) bis Datum-3 (Konkurseröffnung) oblag. Insbesondere ist im Rahmen dieser Verpflichtung für die rechtzeitige und vollständige Entrichtung der Abgaben Sorge zu tragen.

Die Haftung nach [§ 9 Abs. 1 BAO](#) ist eine Ausfallshaftung (VwGH 24.2.1997, [96/17/0066](#)). Voraussetzung ist die objektive Uneinbringlichkeit der betreffenden Abgaben im Zeitpunkt der Inanspruchnahme des Haftenden (VwGH 3.7.1996, [96/13/0025](#)). Uneinbringlichkeit liegt vor, wenn Vollstreckungsmaßnahmen erfolglos waren oder voraussichtlich erfolglos wären (VwGH 26.5.2004, [99/14/0218](#)).

Im gegenständlichen Fall steht die Uneinbringlichkeit in nachfolgend zu bestimmender Höhe fest, da mit Beschluss des Landesgerichtes St. Pölten vom Datum-1 das über das Vermögen der S-GmbH am Datum-2 eröffnete Ausgleichsverfahren nach rechtskräftiger Bestätigung des angenommenen Ausgleiches (40 %, davon entrichtet 10%) aufgehoben und mit weiterem Beschluss vom Datum-4 das am Datum-3 über das Vermögen der M-GmbH eröffnete Konkursverfahren nach Schlussverteilung (0,3 %) aufgehoben wurde.

Aus dem Vorbringen des Bw., ein Teil der haftungsgegenständlichen Abgaben wäre erst während des Insolvenzverfahrens festgestellt worden, lässt sich nichts gewinnen, da sich der Zeitpunkt, für den zu beurteilen ist, ob der Vertretene die für die Abgabentrichtung erforderlichen Mittel hatte, danach bestimmt, wann die Abgaben bei Beachtung der abgabenrechtlichen Vorschriften zu entrichten gewesen wären (VwGH 23.11.2004, [2001/15/0108](#)). Bei Selbstbemessungsabgaben ist nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes maßgebend, wann die Abgaben bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung abzuführen gewesen wären (VwGH 15.12.2004, [2004/13/0146](#)); maßgebend ist daher ausschließlich der Zeitpunkt ihrer Fälligkeit, somit unabhängig davon, ob die Abgabe bescheidmäßig festgesetzt wird (VwGH 23.1.2003, [2001/16/0291](#)).

Nach Abschluss eines Ausgleichs ist - mangels gegenteiliger Anhaltspunkte - anzunehmen, dass der in der Ausgleichsquote nicht mehr Deckung findende Teil der Abgabensforderung uneinbringlich sein wird. Eine rechtskräftige Bestätigung eines Ausgleichs des Primärschuldners steht der Geltendmachung der Haftung nach den §§ 80 ff. BAO auch für die die Ausgleichsquote übersteigenden Abgabenschulden nicht entgegen (VwGH 22.9.1999, [96/15/0049](#)). Die Frage eines vereinbarten Wiederauflebens im Falle der Nichteinhaltung der Quoten stellt sich daher gar nicht.

Da aber lediglich die erste Rate von 10 % entrichtet wurde, gelten (vorerst vor Abzug der Konkursquote) 90 % der Forderungen als uneinbringlich.

Die Quotenzahlungen waren nicht auf die älteste Abgabenschuld zu verrechnen, sondern aliquot auf die Ausgleichs- bzw. Konkursforderungen. Entgegen der Berufungsvorentscheidung waren allerdings (vorerst) keine Abgabenschuldigkeiten aus der Haftung zu nehmen, weil die Verpflichtung zur Entrichtung der Ausgleichsforderungen bereits vor der Ausgleichseröffnung bzw. für die am 15. Juli 2009 fälligen Abgaben als Masseforderungen zwischen der Beendigung des Ausgleichsverfahrens und der Konkurseröffnung für den Bw. bestand. Diejenigen Abgaben, bei denen keine Fälligkeit zu eruieren war, waren aus der Haftung auszuscheiden.

Da die Geltendmachung abgabenrechtlicher Haftungen als Einhebungsmaßnahme unter anderem voraussetzt, dass nach dem Grundsatz der materiellen Akzessorietät eine Abgabenschuld entstanden, aber noch nicht erloschen ist (VwGH 17.5.1991, [90/17/0439](#), 0440), worauf auch noch im Rechtsmittelverfahren Bedacht zu nehmen ist (VwGH 28.5.1993, [93/17/0049](#)), war die Umsatzsteuer 11/2008 aus der Haftung zu nehmen und die Haftung für die Umsatzsteuer 02/2009 auf € 2.359,08 zu vermindern:

<i>Abgabe</i>	<i>Betrag</i>	<i>Abzüglich 10 % Ausgleichs- quote</i>	<i>Abzüglich 0,3 % Konkursquote</i>
Lohnsteuer 2007	38.553,02	34.697,72	34.593,62
Dienstgeberbeitrag 2007	12.417,62	11.175,86	11.142,33
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2007	1.158,95	1.043,06	1.039,93
Kammerumlage 07-09/2008	77,62	69,86	69,65
Lohnsteuer 10/2008	27.537,01	24.783,31	24.708,96
Dienstgeberbeitrag 10/2008	11.708,39	10.537,55	10.505,94
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 10/2008	1.092,78	983,50	980,55
Körperschaftsteuer 10-12/2008	410,72	369,65	368,54
Lohnsteuer 11/2008	22.197,77	19.977,99	19.918,06
Dienstgeberbeitrag 11/2008	14.379,98	12.941,98	12.903,16
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 11/2008	1.342,13	1.207,92	1.204,29
Lohnsteuer 2008	75.596,13	68.036,52	67.832,41
Dienstgeberbeitrag 2008	7.139,03	6.425,13	6.405,85
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2008	666,31	599,68	597,88

Lohnsteuer 12/2008	20.705,35	18.634,82	18.578,91
Dienstgeberbeitrag 12/2008	8.922,63	8.030,37	8.006,28
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 12/2008	832,78	749,50	747,25
Dienstgeberbeitrag 01/2009	4.220,21	3.798,19	3.786,79
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 01/2009	517,40	465,66	464,26
Lohnsteuer 02/2009	9.806,97	8.826,27	8.799,79
Dienstgeberbeitrag 02/2009	5.037,69	4.533,92	4.520,32
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 02/2009	458,99	413,09	411,85
Umsatzsteuer 02/2009	2.359,08	2.123,17	2.116,80
Lohnsteuer 03/2009	10.743,44	9.669,10	9.640,09
Dienstgeberbeitrag 03/2009	5.023,62	4.521,26	4.507,69
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 03/2009	457,71	411,94	410,70
Umsatzsteuer 03/2009	1.877,62	1.689,86	1.684,79
Lohnsteuer 04/2009	6.547,25	5.892,53	5.874,85
Dienstgeberbeitrag 04/2009	3.988,50	3.589,65	3.578,88
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 04/2009	363,40	327,06	326,08
Körperschaftsteuer 04-06/2009	437,00	393,30	392,12
Umsatzsteuer 04/2009	6.728,47	6.055,62	6.037,46
Lohnsteuer 05/2009	11.330,76	10.197,68	10.167,09
Dienstgeberbeitrag 05/2009	4.334,18	3.900,76	3.889,06
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 05/2009	394,89	355,40	354,33
Umsatzsteuer 05/2009	36.290,67	---	36.181,80
Lohnsteuer 01-06/2009	9.015,55	---	8.988,50
Umsatzsteuer 10/2009	10.386,32	---	10.355,16
Umsatzsteuer 11/2009	10.746,79	---	10.714,55
Lohnsteuer 2009	20.803,42	---	20.741,01
Dienstgeberbeitrag 2009	10.705,51	---	10.673,39
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2009	975,46	---	972,53
Umsatzsteuer 12/2009	13.713,59	---	13.672,45
Umsatzsteuer 12/2009	749,26	---	747,01
gesamt			399.612,96

Den Ausführungen des Bw., dass ihn kein Verschulden daran treffe, dass die haftungsgegenständlichen Abgaben nicht entrichtet worden wären, weil diese zum allergrößten Teil im Zuge eines Prüfungsverfahrens im Rahmen von insolvenzrechtlichen Maßnahmen festgestellt worden wären, muss entgegengehalten werden, dass lediglich die Lohnabgaben vom 1. Jänner 2007 bis 16. Juni 2009 im Zuge eines Lohnsteuerprüfungsverfahrens am 24. Juli 2009 festgestellt wurden. Alle anderen haftungsgegenständlichen Abgaben (mit Ausnahme der Kammerumlage 07-09/2008 sowie der Körperschaftsteuer 10-12/2008 und 04-06/2009, die jedoch ohnehin schon vor dem Ausgleichsverfahren fällig wurden) sind Selbstbemesungsabgaben und wurden zwar gemeldet, aber nicht entrichtet.

Auch dem Vorbringen, dass er nach bestem Wissen und Gewissen gehandelt hätte, kann nicht gefolgt werden, weil nach den Feststellungen der Betriebsprüfung der Bw. im Jahr 2007 eine Neugründung des Unternehmens zu Unrecht annahm, obwohl sämtliche gesetzliche Voraussetzungen dafür nicht vorlagen. Weiters unterließ er die Versteuerung (Lohnabgaben) seiner Vergütungen als Geschäftsführer der GmbH und berechnete keinen Sachbezug für private Fahrten mit firmeneigenen PKW's.

Dem Bw. ist daher die schuldhafte Pflichtverletzung der nicht ordnungsgemäßen Meldung im geprüften Zeitraum sowie der daraus folgenden unvollständigen Entrichtung der Lohnabgaben zum Fälligkeitstag vorzuwerfen.

Ein entschuldbarer Rechtsirrtum ist dabei auszuschließen, zumal Unkenntnis einen Vertreter ohnehin nicht zu exkulpieren vermag (VwGH 25.2.2010, [2009/16/0246](#)). Darüber hinaus ist wie bereits ausgeführt der Großteil der haftungsgegenständlichen Abgaben ohnehin selbst gemeldet und war daher entgegen der Einwendungen des Bw. für diesen sehr wohl vorhersehbar.

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

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

Aus dem Einwand des Bw., dass das Finanzamt im Wege eines Ermittlungsverfahrens hätte feststellen müssen, in welchem Ausmaß eine Quotenverschlechterung anzunehmen wäre und eine Beweislastumkehr nur dann gelte, wenn die Gläubigergleichbehandlung tatsächlich nicht eingehalten worden wäre, lässt sich nichts gewinnen, weil nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes es Sache des Geschäftsführers ist, die Gründe darzulegen, die ihn ohne sein Verschulden daran gehindert haben, die ihm obliegenden abgabenrechtlichen Verpflichtungen zu erfüllen (VwGH 18.10.1995, [91/13/0037](#), 0038). Er hat also darzutun, weshalb er nicht dafür Sorge tragen konnte, dass die Gesellschaft die anfallenden Abgaben rechtzeitig entrichtet hat, andernfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung angenommen werden darf (vgl. VwGH 9.7.1997, [94/13/0281](#)).

Am Bw., dem als Geschäftsführer der Primärschuldnerin ausreichend Einblick in die Gebarung zustand, wäre es gelegen gewesen, das Ausmaß der quantitativen Unzulänglichkeit der in den Fälligkeitszeitpunkten der Abgaben zur Verfügung stehenden Mittel nachzuweisen (VwGH 19.11.1998, [97/15/0115](#)), da nicht die Abgabenbehörde das Ausreichen der Mittel zur Abgabentrichtung nachzuweisen hat, sondern der zur Haftung herangezogene Geschäftsführer das Fehlen ausreichender Mittel (VwGH 23.4.1998, [95/15/0145](#)).

Im gegenständlichen Fall bringt der Bw. jedoch keine triftigen Gründe, aus denen ihm die Erfüllung seiner abgabenrechtlichen Pflichten unmöglich gewesen wäre, vor. Insbesondere wurde nicht behauptet, dass ihm keine Mittel zur Entrichtung der haftungsgegenständlichen Abgaben zur Verfügung gestanden wären.

Für eine völlige Vermögenslosigkeit der Primärschuldnerin ergeben sich auch nach Aktenlage keine Anhaltspunkte, zumal jedenfalls noch Löhne ausbezahlt wurden. Was eine allfällige Gleichbehandlung der Gläubiger betrifft, so wäre dies vom Bw. zu behaupten und zu beweisen gewesen.

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

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 geforderten Liquiditätsstatus hat der Bw. jedoch trotz wiederholter Aufforderung seitens des Finanzamtes nicht aufgestellt.

Der Hinweis, dass er keinen Zugriff mehr auf die geschäftlichen Unterlagen hätte, vermag den Bw. nicht zu exkulpieren, weil es dem Vertreter obliegt, entsprechende Beweisvorsorgen - etwa durch Erstellung und Aufbewahrung von Ausdrucken - zu treffen. Wie der Verwaltungsgerichtshof etwa in den Erkenntnissen vom 25.11.2009, 2008/15/0220 und 2008/15/0263, ausgeführt hat, ist es dem Vertreter, der fällige Abgaben der Gesellschaft nicht oder nicht zur Gänze entrichten kann, schon im Hinblick auf seine mögliche Inanspruchnahme als Haftungspflichtiger zumutbar, sich - spätestens dann, wenn im Zeitpunkt der Beendigung der Vertretungstätigkeit fällige Abgabenschulden unberichtigt aushaften - jene Informationen zu sichern, die ihm im Falle der Inanspruchnahme als Haftungspflichtiger die Erfüllung der Darlegungspflicht im oben beschriebenen Sinn ermöglichen. Diese Darlegungspflicht trifft nämlich auch solche Haftungspflichtige, die im Zeitpunkt der Feststellung der Uneinbringlichkeit der Abgaben bei der Gesellschaft nicht mehr deren Vertreter sind (VwGH 27.9.2012, [2009/16/0181](#)).

Der Hinweis des Bw. auf den im Wesentlichen unveränderten Verbindlichkeitenstand zwischen Ausgleichs- und nachfolgendem Konkursverfahren, geht ins Leere, da nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 15.12.2004, [2004/13/0146](#)) der Geschäftsführer die dem Abgabengläubiger gegenüber bestehende Pflicht zur zumindest anteiligen Tilgung der Abgabenforderungen auch verletzt, wenn er das Gebot quotenmäßiger Befriedigung der offenen Forderungen insoweit nicht beachtet, als er keinem der Gesellschaftsgläubiger auch nur anteilig Zahlung leistet. Darüber hinaus ist dieser Umstand ohnehin nicht aussagekräftig für das Vorhandensein von liquiden Mitteln vor dem Ausgleichsverfahren.

Für aushaftende Abfuhrabgaben wie die Lohnsteuer gelten aber ohnedies Ausnahmen vom Gleichheitsgrundsatz (VwGH 15.5.1997, [96/15/0003](#); 29.1.2004, [2000/15/0168](#)), da nach § 78 Abs. 3 EStG der Arbeitgeber, wenn die zur Verfügung stehenden Mittel nicht zur Zahlung des vollen vereinbarten Arbeitslohnes ausreichen, die Lohnsteuer von dem tatsächlich zur Auszahlung gelangenden niedrigeren Betrag zu berechnen und einzubehalten hat.

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

Die vom Bw. geltend gemachten "Billigkeitsgründe", deren Berücksichtigung er bei der Ermessensübung vermisst, nämlich seine angespannten wirtschaftlichen Verhältnisse, stehen in keinem erkennbaren Zusammenhang mit der Geltendmachung der Haftung (VwGH 25.6.1990, [89/15/0067](#)). Soweit der Bw. damit zum Ausdruck bringen will, dass die belangte Behörde nach der Aktenlage von der Uneinbringlichkeit der geltend gemachten Verbindlichkeiten bei ihm ausgehen hätte müssen, weshalb die Heranziehung zur Haftung in Ausübung des Ermessens nicht zweckmäßig sei, ist er darauf hinzuweisen, dass die allfällige derzeitige Uneinbringlichkeit nicht ausschließt, dass künftig neu hervor gekommenes Vermögen oder künftig erzielte Einkünfte zur Einbringlichkeit führen können (VwGH 28.11.2002, [97/13/0177](#)).

Die im Rahmen des [§ 224 BAO](#) zu treffende Ermessensentscheidung iSd [§ 20 BAO](#) ist innerhalb der vom Gesetzgeber gezogenen Grenze nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Wesentliches Ermessenskriterium ist die Vermeidung eines endgültigen Abgabenausfalles. Aus dem auf die Hereinbringung der Abgabenschuld beim Haftenden gerichteten Besicherungszweck der Haftungsnorm folgt, dass die Geltendmachung der Haftung in der Regel ermessenskonform ist, wenn die betreffende Abgabe beim Primärschuldner uneinbringlich ist (VwGH 25.6.1990, [89/15/0067](#)).

Auf Grund des Vorliegens der gesetzlichen Voraussetzungen des [§ 9 Abs. 1 BAO](#) erfolgte somit die Inanspruchnahme des Bw. als Haftungspflichtiger für die im Spruch genannten Abgabenschuldigkeiten der M-GmbH im Ausmaß von nunmehr € 399.612,96 zu Recht.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 24. September 2013