



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Wirtschaftsprüfungs_GmbH, vom 23. Februar 2011 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 2/20/21/22 vom 28. Jänner 2011 betreffend Haftung gemäß § 9 iVm § 80 BAO im Beisein der Schriftführerin nach der am 3. November 2011 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom 18. März 2009 wurde der über das Vermögen der H-GmbH am 31. Mai 2007 eröffnete Konkurs mangels kostendeckenden Vermögens aufgehoben.

Mit Bescheid vom 28. Jänner 2011 wurde der Berufungswerber (Bw.) gemäß [§ 9 Abs. 1 BAO](#) iVm. [§ 80 BAO](#) als Geschäftsführer der genannten Gesellschaft (gemeinsam mit C.H.) für Abgaben in der Höhe von € 82.186,43, nämlich

Abgabe	Betrag	Fälligkeit
Kapitalertragsteuer 2005	8.400,00	08. 02. 2005 bis 07. 01. 2006
Umsatzsteuer 2004	1.900,00	15. 02. 2005
Umsatzsteuer 2005	30.751,77	15. 02. 2006
Umsatzsteuer 2005	4.871,87	15. 02. 2006

Lohnsteuer 2006	1.538,96	15. 01. 2007
Dienstgeberbeitrag 2006	4.506,53	15. 01. 2007
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2006	400,56	15. 01. 2007
Umsatzsteuer 12/2006	7.602,23	15. 02. 2007
Umsatzsteuer 01/2007	10.076,75	15. 03. 2007
Umsatzsteuer 02/2007	10.714,32	16. 04. 2007
Lohnsteuer 04/2007	367,88	15. 05. 2007
Dienstgeberbeitrag 04/2007	328,64	15. 05. 2007
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 04/2007	29,21	15. 05. 2007
Lohnsteuer 01-05/2007	369,03	15. 06. 2007
Dienstgeberbeitrag 01-05/2007	299,46	15. 06. 2007
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 01-05/2007	29,22	15. 06. 2007

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

In der dagegen am 23. Februar 2011 rechtzeitig eingebrochenen Berufung wandte der Bw. ein, dass von den Geschäftsführern sämtliche Unterlagen betreffend das Rechnungswesen der Gesellschaft an den Masseverwalter übergeben worden wären. Ursache der Insolvenz wäre insbesondere gewesen, dass italienische Geschäftspartner ihren Zahlungsverpflichtungen gegenüber der Gesellschaft nicht (ausreichend) nachgekommen wären. Weiters hätten in der Folge auch andere Kunden ihre Rechnungen nicht bezahlt. Dies hätte dazu geführt, dass in Rechnung gestellte Umsatzsteuer mangels Zahlungseingang nicht mehr hätte entrichtet werden können. Insgesamt wären in dem im Haftungsbescheid geltend gemachten Forderungsbetrag € 65.916,94 alleine an Umsatzsteuernachforderungen enthalten.

Da die betreffenden Forderungen uneinbringlich gewesen wären und offenbar auch der Masseverwalter mit dem Betreiben dieser Forderungen erfolglos geblieben wäre, würden diese Forderungsausfälle aber richtigerweise zu einer Berichtigung der Bemessungsgrundlage und somit auch zu einer Reduktion der Umsatzsteuerschuld führen. Inwiefern kundenseitig entsprechende Vorsteuerkorrekturen durchgeführt worden wären, könne von ihm nicht mehr geklärt werden.

Der Bw. hätte jedoch auf diese erforderliche Korrektur der Bemessungsgrundlage keine Möglichkeit der Einflussnahme mehr. Richtigerweise hätte diese Berichtigung der Bemessungsgrundlage durch den Masseverwalter veranlasst werden sollen. Ob und inwieweit dies erfolgt wäre, entziehe sich der Kenntnis des Bw. Der Haftungsbescheid komme in diesem Teilbereich des Sachverhaltes zum unrichtigen Ergebnis, dass Umsätze ohne Gegenleistung/ Zahlung zu einer Belastung mit Umsatzsteuern führen würden, weil erforderliche Korrekturen der Bemessungsgrundlage unterblieben wären.

Zu den übrigen im Rückstand enthaltenen Beträgen werde darauf hingewiesen, dass der Bw. in seiner gesellschaftsrechtlichen Stellung als Gesellschafter seinen Verpflichtungen nach-

kommen wäre, da über die Leistung der Stammeinlage hinausgehend erhebliche zusätzliche Mittel in die Gesellschaft einbezahlt worden wären.

Seiner gesellschaftsrechtlichen Verpflichtung als Geschäftsführer wäre der Bw. ebenfalls im Rahmen der gesetzlichen Bestimmungen vollinhaltlich nachgekommen. Insbesondere wäre in dem am 31. Mai 2007 eröffneten und am 14. April 2009 abgeschlossenen Konkursverfahren keine Rechtsverletzung festgestellt oder beanstandet worden. Dies weder durch den zuständigen Masseverwalter noch durch das für die Durchführung der Insolvenz zuständige Handelsgericht Wien.

Weiters werde darauf hingewiesen, dass im Haftungsbescheid einfach unterstellt werde, dass der Bw. seine abgabenrechtlichen Pflichten verletzt hätte. Dazu wären aber keinerlei Erhebungen durchgeführt und wäre dem Bw. nicht einmal die Gelegenheit zur Stellungnahme gegeben worden. Eine Änderung des wirtschaftlichen Umfeldes, welche in der Folge zu einer Insolvenz eines Unternehmens führe, stelle für sich alleine gesehen keinen persönlich vorwerfbaren Tatbestand dar, aus dem sich eine persönliche Haftung ableiten lasse.

Die Gesellschaft wäre wegen des Zahlungsausfalles von Kunden sowie Vertragsbrüchigkeit italienischer Geschäftspartner nicht in der Lage gewesen, die betreffenden im Haftungsbescheid geltend gemachten Nachforderungen zu begleichen. Auf Grund der eingetretenen Forderungsausfälle und der daraus resultierenden Zahlungsunfähigkeit wäre jedoch die Entrichtung der haftungsgegenständlichen Abgaben aus Mitteln der Gesellschaft nicht mehr möglich gewesen.

Abschließend beantragte der Bw. die Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 18. April 2011 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. Dazu wurde ausgeführt, dass es nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes Aufgabe des Geschäftsführers wäre, darzutun, weshalb er den auferlegten Pflichten nicht entsprochen hätte, insbesondere nicht hätte Sorge tragen können, dass die Gesellschaft die anfallenden Abgaben entrichtet hätte, widrigenfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung angenommen werden dürfe (VwGH 17.12.2003, [2000/13/0220](#); VwGH 13.4.2005, [2002/13/0183](#); siehe auch *Ritz BAO*³, Tz 22 zu § 9 BAO). Der Einwand, dass die Abgabenbehörde den Nachweis der schuldhaften Pflichtverletzung zu führen hätte, wäre daher nicht berechtigt.

Der Geschäftsführer hafte für die nichtentrichteten Abgaben der Gesellschaft auch dann, wenn die Mittel, die ihm für die Entrichtung aller Verbindlichkeiten der Gesellschaft zur Verfügung gestanden wären, nicht ausreichen würden, es sei denn, er weise nach, dass er die

Abgabenschuldigkeiten im Verhältnis nicht schlechter behandelt hätte als bei anteiliger Verwendung der vorhandenen Mittel für die Begleichung aller Verbindlichkeiten (VwGH 19.1.2005, [2004/13/0156](#)). In der Berufung wäre – ohne Beweismittel vorzulegen – lediglich behauptet worden, dass der Geschäftsführer auf Grund von Forderungsausfällen an der Begleichung der Abgaben gehindert gewesen wäre. Da der zur Haftung Herangezogene das Fehlen ausreichender Mittel für die Abgabenentrichtung nachzuweisen hätte, wäre die Berufung als unbegründet abzuweisen gewesen.

Fristgerecht beantragte der Bw. mit Schreiben vom 28. April 2011 die Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und brachte ergänzend vor, dass im Rahmen des seinerzeitigen Insolvenzverfahrens weder durch das zuständige Gericht noch durch den Masseverwalter eine schuldhafte Pflichtverletzung durch den Bw. festgestellt worden wäre. Diesbezügliche Erhebungen hätten jedenfalls amtswegig im Hinblick auf die geltenden insolvenzrechtlichen sowie strafrechtlichen Bestimmungen zu erfolgen, die allerdings nicht vorsehen würden, dass die erhebenden Behörden eine allfällige „Negativ-Feststellung“ auszusprechen hätten. Im Rahmen des Insolvenzverfahrens hätten die Geschäftsführer dargetan, weshalb ihren auferlegten Pflichten nicht hätte entsprochen werden können. Die betreffenden Aussagen wären somit amtsbekannt bzw. aktenkundig.

Weiters werde in der Berufungsvorentscheidung ausgeführt, dass der Gläubigergleichbehandlungsnachweis unterblieben wäre. Dazu werde vorgebracht, dass die geltenden insolvenzrechtlichen Bestimmungen abgesehen von der rechtzeitigen Anmeldung zur Insolvenz und umfangreicher sonstiger ergänzender Vorschriften vorsehen würden, dass dem Masseverwalter im Zuge der Abwicklung der Insolvenz zur Vermeidung der Ungleichbehandlung von Gläubigern umfangreiche Anfechtungsmöglichkeiten eingeräumt wären, der dadurch letztendlich für eine quotenmäßige Befriedigung der Gläubiger Sorge zu tragen hätte. Dem Bw. wäre nicht bekannt, dass im Rahmen des Insolvenzverfahrens eine Ungleichbehandlung von Gläubigern insbesondere zu Lasten von Abgabenschuldigkeiten festgestellt worden wäre bzw. Anfechtungen wegen Gläubigerbegünstigung erfolgt wären. In der Begründung werde ausgeführt, dass der zur Haftung Herangezogene das Fehlen ausreichender Mittel für die Abgabenentrichtung nachzuweisen hätte. Dieser Nachweis wäre jedoch bereits im Rahmen des Insolvenzverfahrens erbracht worden.

Dem Auftrag des Unabhängigen Finanzsenates vom 9. August 2011 zur Erstellung eines Liquiditätsstatus zur Feststellung der Gläubigergleichbehandlung kam der Bw. nicht nach.

In der am 3. November 2011 durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung wandte der steuerliche Vertreter des Bw. ein, dass er einen Gleichbehandlungsnachweis nicht erstellen

könne, da er vom Masseverwalter nur rudimentäre Buchhaltungsunterlagen erhalten hätte. Darüber hinaus hätte auch der ehemalige Steuerberater des Bw. sein Zurückbehaltungsrecht wegen offener Forderungen ausgeübt.

Er wies auch darauf hin, dass bereits am 30. November 2005 ein Konkursantrag gestellt worden wäre, der allerdings mit Gerichtsbeschluss vom 22. November 2006 mangels Anhaltspunkte für die Zahlungsunfähigkeit der Gesellschaft abgewiesen worden wäre. Zu dieser Einschätzung wäre das Gericht gekommen, weil die Bw. als damalige Geschäftsführer und Gesellschafter Nachschüsse in Höhe von € 85.000,00 zur Abwendung des Konkurses geleistet hätten.

Darüber hinaus wäre bereits im Konkurs durch den Masseverwalter geprüft worden, ob die Verbindlichkeiten gleichmäßig befriedigt worden wären. Hierbei wären keine Beanstandungen festgestellt worden. Es werde daher beantragt, diejenigen Abgaben, die ab Dezember 2006 (sechs Monate vor Konkurseröffnung) fällig geworden wären, aus der Haftung zu nehmen.

Die Amtsbeauftragte wandte dazu ein, dass eine kridamäßige Prüfung nicht mit der abgabenrechtlichen Haftungsprüfung vergleichbar wäre. Da eine Gleichbehandlung der Gläubiger nicht nachgewiesen worden wäre, müsse die Berufung abgewiesen werden.

Weiters brachte der steuerliche Vertreter vor, dass auch das Vorliegen einer Kausalität der schuldhaften Pflichtverletzung für die Uneinbringlichkeit der Forderung gefordert wäre, die im gegenständlichen Fall nicht gegeben wäre. Auch möge bei der Entscheidung über die Berufung im Rahmen des Ermessens die UFS-Entscheidung vom 6.5.2010, RV/0492-L/09, wonach es unbillig wäre, nach einigen Jahren nach Feststehen der Uneinbringlichkeit (Konkurs-eröffnung 2007) bis zur Haftungsinanspruchnahme (2011) eine Haftung der Geschäftsführer auszusprechen, berücksichtigt werden, zumal im anhängigen Verfahren darüber hinaus auch noch ein umfangreiches Ermittlungsverfahren erforderlich wäre.

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 eingebbracht 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 Haftung nach [§ 9 Abs. 1 BAO](#) ist eine Ausfallhaftung (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 fest, da mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom 18. März 2009 der über das Vermögen der H-GmbH am 31. Mai 2007 eröffnete Konkurs mangels kostendeckenden Vermögens aufgehoben wurde.

Unbestritten ist, dass dem Bw. gemeinsam mit C.H. als Geschäftsführer der genannten Gesellschaft die Erfüllung der abgabenrechtlichen Pflichten der GmbH oblag. Insbesondere ist im Rahmen dieser Verpflichtung für die rechtzeitige und vollständige Entrichtung der Abgaben Sorge zu tragen.

Der nach Abgabenvorschriften Haftungspflichtige kann gemäß [§ 248 BAO](#) unbeschadet der Einbringung einer Berufung gegen seine Heranziehung zur Haftung innerhalb der für die Einbringung der Berufung gegen den Haftungsbescheid offenstehenden Frist auch gegen den Bescheid über den Abgabenanspruch berufen.

Dem Vorbringen des Bw., dass die Umsatzsteuern infolge von Forderungsausfällen zu berichtigen wären, muss entgegengehalten werden, dass Einwendungen gegen den Abgabenanspruch nicht mit Erfolg im Haftungsverfahren vorgebracht werden können, sondern ausschließlich im Berufungsverfahren gemäß [§ 248 BAO](#) betreffend Bescheide über den Abgabenanspruch, zumal nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes auch die nach [§ 9 BAO](#) erforderliche Verschuldensprüfung von der objektiven Richtigkeit der Abgabenfestsetzung auszugehen hat (VwGH 27.2.2008, [2005/13/0094](#)).

Bringt der Haftungspflichtige sowohl gegen den Haftungsbescheid als auch gegen den maßgeblichen Bescheid über den Abgabenanspruch Berufungen ein, so ist zunächst über die Berufung gegen den Haftungsbescheid zu entscheiden (VwGH 20.1.2005, [2002/14/0091](#)), da von dieser Erledigung die Rechtsmittelbefugnis gegen den Bescheid über den Abgabenanspruch abhängt (VwGH 13.4.2005, [2004/13/0027](#)).

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist es Sache des Geschäftsführers, 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](#)).

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](#)).

Im gegenständlichen Fall bringt der Bw. vor, dass er mangels ausreichender Zahlungseingänge nicht mehr in der Lage gewesen wäre, die ausständigen Abgaben der Gesellschaft zu entrichten. Außerdem hätte der Masseverwalter im Insolvenzverfahren bereits die Gleichbehandlung geprüft und keine Beanstandungen festgestellt.

Damit wurde aber nicht behauptet, dass dem Bw. 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 der steuerliche Vertreter bekanntgab, dass im vorangegangenen Insolvenzverfahren zur Abwendung der Konkursöffnung im Jahr 2006 seitens der Gesellschafter-Geschäftsführer Nachschüsse in Höhe von € 85.000,00 geleistet worden wären.

Was eine allfällige Gleichbehandlung der Gläubiger betrifft, so wäre dies vom Bw. zu behaupten und zu beweisen gewesen.

Dem Einwand der bereits vom Masseverwalter geprüften Gleichbehandlung ist zu entgegnen, dass 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. Da in einer Gleichbehandlung der Abgabenschulden nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 29.12.2004, 2000/15/0168) keine im "status kridae" unzulässige Gläubigerbevorzugung gesehen werden kann, erweist sich auch der Hinweis auf eine allfällige Anfechtung als nicht zielführend (UFS 27.11.2008, RV/3021-W/07).

Aus dem Vorliegen eines Anfechtungstatbestandes im Sinne der Konkursordnung ergibt sich keineswegs zwingend, dass der zur Haftung herangezogene Geschäftsführer die Abgabenbehörde insgesamt bevorzugt befriedigt hat. Die Anfechtungsbestimmungen der Konkursordnung richten sich vor allem gegen kurz vor der Konkurseröffnung (vgl. die Frist von 60 Tagen gemäß [§ 30 Abs. 1 KO](#)) vorgenommene Vermögensverschiebungen zu Gunsten einzelner Gläubiger. Dass durch derartige, der Anfechtung unterliegende Zahlungen an die Abgabenbehörde in der Vergangenheit gelegene und vom Vertreter zu verantwortende Versäumnisse bei der zeitgerechten Abgabentrichtung nicht beseitigt werden können, liegt auf der Hand. Andernfalls läge es im Belieben des Vertreters, sich durch die Verwirklichung eines einzelnen Anfechtungstatbestandes jeder abgabenrechtlichen Geschäftsführerhaftung zu entledigen (VwGH 16.9.2003, [2000/14/0162](#)).

Ob bzw. inwieweit von den Vertretern geleistete Zahlungen nach den Bestimmungen des § 12, des § 30 und des [§ 31 KO](#) wegen Begünstigung von Gläubigern rechtsunwirksam bzw. anfechtbar gewesen wären, ist - wie dies auch schon die bisherige Rechtsprechung zum Ausdruck gebracht hat - im Haftungsverfahren nicht zu prüfen. Die im Haftungsverfahren zu beantwortende Frage, ob der Abgabengläubiger gegenüber anderen Gläubigern nicht benachteiligt wurde, bleibt davon unberührt (VwGH 26.5.2004, [2001/08/0043](#)).

Darüber hinaus war dem Masseverwalter eine Kontrolle der Gleichbehandlung auch gar nicht möglich, weil diesem nach eigener Aussage des Bw. lediglich rudimentäre Buchhaltungsunterlagen zur Verfügung gestanden wären.

Bücher und Aufzeichnungen sowie die zu den Büchern und Aufzeichnungen gehörigen Belege sind gemäß [§ 132 Abs. 1 BAO](#) sieben Jahre aufzubewahren; darüber hinaus sind sie noch so lange aufzubewahren, als sie für die Abgabenerhebung betreffende anhängige Verfahren von Bedeutung sind, in denen diejenigen Parteistellung haben, für die auf Grund von Abgabenvorschriften die Bücher und Aufzeichnungen zu führen waren oder für die ohne gesetzliche Verpflichtung Bücher geführt wurden. Soweit Geschäftspapiere und sonstige Unterlagen für die Abgabenerhebung von Bedeutung sind, sollen sie sieben Jahre aufbewahrt werden. Diese Fristen laufen für die Bücher und die Aufzeichnungen vom Schluss des Kalenderjahres, für das die Eintragungen in die Bücher oder Aufzeichnungen vorgenommen worden sind, und für die Belege, Geschäftspapiere und sonstigen Unterlagen vom Schluss des Kalenderjahres, auf das sie sich beziehen; bei einem vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahr laufen die Fristen vom Schluss des Kalenderjahres, in dem das Wirtschaftsjahr endet.

Aus dem Vorbringen, dass ihm keine Unterlagen zur Verfügung stünden, lässt sich nichts gewinnen, weil einen Geschäftsführer die Verpflichtung trifft, zwecks Beweisführung seiner ordnungsgemäßen Buchführung für die Verfügbarkeit der Buchhaltungsunterlagen Sorge zu tragen. Wer weiß, dass Unterlagen zu Beweiszwecken bedeutsam sind, riskiert bei ihrer Vernichtung bzw. im gegenständlichen Fall Weitergabe ohne Anfertigung von Duplikaten, dass

diese Vorgangsweise – vor allem, soweit ihn eine erhöhte Mitwirkungspflicht wie bei der vorhersehbaren Haftungsanspruchnahme trifft – in freier Beweiswürdigung entsprechend berücksichtigt wird (VwGH 24.11.1998, [97/14/0152](#)).

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 Abgabenentrichtung nachzuweisen hat, sondern der zur Haftung herangezogene Geschäftsführer das Fehlen ausreichender Mittel (VwGH 23.4.1998, [95/15/0145](#)).

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 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 Bw. jedoch nicht aufgestellt.

Im Hinblick auf die unterlassene Behauptung und Konkretisierung des Ausmaßes der Unzulänglichkeit der in den Fälligkeitszeitpunkten zur Verfügung gestandenen Mittel zur Erfüllung der vollen Abgabenverbindlichkeiten kommt eine Beschränkung der Haftung der Bw. bloß auf einen Teil der von der Haftung betroffenen Abgabenschulden nicht in Betracht (VwGH 21.1.1991, [90/15/0055](#)).

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 schulhaften 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 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](#)).

Aus dem Antrag des steuerlichen Vertreters, die Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 6.5.2010, RV/0492-L/09, zu berücksichtigen, wonach eine Haftungsinanspruchnahme auf Grund des langen Zeitraumes zwischen dem Eintritt der Unbilligkeit und der Geltendmachung der Haftung unbillig wäre, lässt sich nichts gewinnen, weil zwar nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (zB VwGH 3.9.2008, [2006/13/0159](#)) dem Element der Zumutbarkeit der Heranziehung eines Haftungspflichtigen angesichts lange verstrichener Zeit im Rahmen der behördlichen Ermessensübung besondere Bedeutung beizumessen ist, allerdings stellt die herangezogene Berufungsentscheidung nicht auf den Zeitraum zwischen dem Eintritt der Unbilligkeit bzw. der Konkurseröffnung und dem Haftungsbescheid ab, sondern auf den Zeitraum zwischen der Beendigung des Konkurses und der Geltendmachung der Haftung:

„Erfolgte die Konkursaufhebung im Insolvenzverfahren der Primärschuldnerin im Jahr 2004, die Heranziehung des ehemaligen Geschäftsführers zur Haftung jedoch erst im Jahr 2009, müssten besondere Umstände vorliegen, die eine so späte Haftungsinanspruchnahme rechtfertigen könnten. Ist dies nicht der Fall, überwiegt die Unbilligkeit der Geltendmachung der Haftung angesichts lange verstrichener Zeit die vom Finanzamt ins Treffen geführte Zweckmäßigkeitserwägung, wonach die Haftung eine geeignete Maßnahme sei, um den Abgabenausfall zu verhindern.“

Da im gegenständlichen Fall aber die Konkursaufhebung am 18. März 2009 beschlossen, hingegen der Haftungsbescheid bereits am 28. Jänner 2011 erlassen wurde, kann von einer lang verstrichenen Zeit noch keine Rede sein.

Auf Grund des Vorliegens der gesetzlichen Voraussetzungen des [§ 9 Abs. 1 BAO](#) erfolgte somit die Inanspruchnahme des Bw. als Haftungspflichtiger für die Abgabenschuldigkeiten der H-GmbH zu Recht.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 7. November 2011