

## IM NAMEN DER REPUBLIK!

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter über die als Beschwerde zu erledigende Berufung des Beschwerdeführers, Straßenname, Ort, vertreten durch Dr. Sonja Jutta Sturm-Wedenig, Dr. Christian Puchner und Mag. Robert Lackner, Rechtsanwälte in 8700 Leoben, Franz-Josef Straße 4, vom 06.11.2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Judenburg Liezen vom 08.10.2009 betreffend Haftung gemäß § 9 BAO zu Recht erkannt:

Der angefochtene Bescheid wird gemäß § 279 Abs. 1 BAO abgeändert.

Der Beschwerdeführer wird gemäß § 9 BAO zur Haftung für folgende Abgaben der L-GmbH herangezogen:

Abgabenart	Zeitraum	Höhe in Euro
Umsatzsteuer	2006	2.493,68
Umsatzsteuer	09/2007	5.324,68
Umsatzsteuer	02/2008	2.052,12
Umsatzsteuer	07/2008	4.021,62
Umsatzsteuer	08/2008	165,50
Umsatzsteuer	11/2008	217,63
Lohnsteuer	09/2007	210,71
Lohnsteuer	11/2007	426,00
Lohnsteuer	12/2007	248,38
Lohnsteuer	02/2008	255,71
Lohnsteuer	03/2008	255,71
Lohnsteuer	04/2008	308,53
Lohnsteuer	06/2008	350,11
Lohnsteuer	07/2008	392,97

Lohnsteuer	08/2008	275,95
Lohnsteuer	09/2008	337,43
Lohnsteuer	10/2008	381,23
Lohnsteuer	11/2008	372,91
Lohnsteuer	12/2008	191,21
Dienstgeberbeitrag	09/2007	134,80
Dienstgeberbeitrag	11/2007	276,62
Dienstgeberbeitrag	12/2007	140,20
Dienstgeberbeitrag	02/2008	141,26
Dienstgeberbeitrag	04/2008	37,23
Dienstgeberbeitrag	05/2008	150,80
Dienstgeberbeitrag	06/2008	277,62
Dienstgeberbeitrag	07/2008	161,25
Dienstgeberbeitrag	08/2008	144,46
Dienstgeberbeitrag	09/2008	153,28
Dienstgeberbeitrag	10/2008	159,56
Dienstgeberbeitrag	11/2008	272,09
Kraftfahrzeugsteuer	01-12/2007	391,63
	Summe:	20.722,88

Eine Revision beim Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

## Entscheidungsgründe

Der Bf war Geschäftsführer der L-GmbH (in der Folge: GmbH). Mit Beschluss des Gerichtes vom 25.06.2009 wurde - nach erfolglosem Ausgleichsversuch - das Konkursverfahren über die GmbH eröffnet und diese infolgedessen aufgelöst.

Mit dem hier angefochtenen **Bescheid vom 08.10.2009** zog das Finanzamt den Bf gemäß § 9 BAO zur Haftung für Abgabenschuldigkeiten der GmbH wie folgt heran:

Abgabenart	Zeitraum	Höhe in Euro
Umsatzsteuer	09/2007	5.331,92
Umsatzsteuer	2006	2.497,07
Umsatzsteuer	02/2008	2.054,91
Umsatzsteuer	07/2008	4.027,09
Umsatzsteuer	08/2008	165,72
Umsatzsteuer	11/2008	217,94
Lohnsteuer	09/2007	211,00
Lohnsteuer	11/2007	426,58
Lohnsteuer	12/2007	248,72
Lohnsteuer	02/2008	256,06
Lohnsteuer	03/2008	256,06
Lohnsteuer	04/2008	308,95
Lohnsteuer	06/2008	350,59
Lohnsteuer	07/2008	393,50
Lohnsteuer	08/2008	276,33
Lohnsteuer	09/2008	337,89
Lohnsteuer	10/2008	381,75
Lohnsteuer	11/2008	373,42
Lohnsteuer	12/2008	371,41
Dienstgeberbeitrag	09/2007	134,98
Dienstgeberbeitrag	11/2007	277,00
Dienstgeberbeitrag	12/2007	140,39
Dienstgeberbeitrag	02/2008	141,45
Dienstgeberbeitrag	04/2008	37,28
Dienstgeberbeitrag	05/2008	151,01
Dienstgeberbeitrag	06/2008	278,00
Dienstgeberbeitrag	07/2008	161,47
Dienstgeberbeitrag	08/2208	144,66
Dienstgeberbeitrag	09/2008	153,49

Dienstgeberbeitrag	10/2008	159,78
Dienstgeberbeitrag	11/2008	272,46
Kraftfahrzeugsteuer	01-12/2007	392,16
	Summe:	20.931,04

Der **Bescheidbegründung** ist zu entnehmen:

*Gemäß § 9 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung (BAO) in der geltenden Fassung haften die in den §§ 80ff 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(1) BAO haben die zur Vertretung juristischer Personen Berufenen - hier Geschäftsführer - insbesondere dafür zu sorgen, dass die Abgaben aus den Mitteln die sie verwalten, entrichtet werden, sowie alle Pflichten zu erfüllen, die den von ihnen Vertretenen obliegen. Zu den den Vertretern einer GmbH auferlegten abgabenrechtlichen Pflichten zählen somit sowohl die Abgabenzahlungspflicht, als auch die Buchführungs-, Offenlegungs- und Wahrheitspflichten. Laut Firmenbuch sind Sie seit 01.04.2000 alleiniger Geschäftsführer der [L-GmbH]. Diese Firma befindet sich seit 25.06.2009 im Konkurs; aus diesem wird aller Voraussicht nach nur eine geringe Quote zu erzielen sein, sodass für den verbleibenden Teil an Abgabenschuldigkeiten Uneinbringlichkeit vorliegt. Als Geschäftsführer war es Ihre Pflicht, Abgaben aus von Ihnen verwalteten Mitteln zu bezahlen; aus der Aktenlage ist ersichtlich, dass - bis auf vereinzelte Ausnahmen - eine Rückstandsminderung lediglich nach Geltendmachung von (eher geringen) Umsatzsteuergutschriften erfolgt ist und somit eine Gläubigerbenachteiligung der Abgabenbehörde angenommen werden muss.*

*Des weiteren gilt nach § 78(3) EStG, dass wenn die dem Arbeitgeber zur Verfügung stehenden Mittel zur Zahlung des vollen vereinbarten Arbeitslohnes nicht ausreichen, die Lohnsteuer von dem tatsächlich zur Auszahlung gelangenden niedrigeren Betrag zu berechnen und einzubehalten ist; diese ist dann gemäß § 79(1) EStG spätestens am 15. Tag nach Ablauf des Kalendermonates in einem Betrag an das Finanzamt der Betriebsstätte abzuführen. Aufgrund oa. Gegebenheiten und der konkursbedingten Uneinbringlichkeit werden Sie für einen Teil an Abgaben im vorangeführten Ausmaß als Haftungspflichtiger in Anspruch genommen. Die Abgaben laut Haftungsbescheid werden nach erhaltener Konkursquote im Ausmaß dieses Betrages vermindert.*

Dagegen wendet sich der Bf durch seine rechtsanwaltlichen Vertreter mit **Berufungsschreiben vom 06.11.2009** und beantragt die Aufhebung des angefochtenen Bescheides. Zur Begründung wird vorgebracht:

*Richtig ist, dass Beschwerdeführers alleiniger Geschäftsführer der [L-GmbH] war und über das Vermögen dieser Firma mit 25. Juni 2009 ein Insolvenzverfahren eröffnet wurde.*

*Weshalb die erkennende Behörde nunmehr davon ausgeht, dass Herr Beschwerdeführers als Geschäftsführer dieser GmbH seine sich aus dem Gesetz ergebende Pflichtabgaben aus den von ihm verwalteten Mitteln zu bezahlen schuldhaft verletzt haben soll bzw. weshalb davon ausgegangen wird, dass eine Gläubigerbenachteiligung der Abgabenbehörde vorliegt, ist der Begründung des vorliegenden Haftungsbescheides nicht ausreichend zu entnehmen.*

*Es ist dem vorliegenden Haftungsbescheid weder zu entnehmen, wann konkret welche Zahlungen durch die Abgabenschuldnerin geleistet wurden bzw. wann entsprechende Steuergutschriften erfolgt sind. Des weiteren sind auch keinerlei Erhebungen darüber geführt worden, welche Forderungen anderer Gläubiger von der Abgabenschuldnerin im besagten Zeitraum getätigt wurden und ob allenfalls andere Gläubiger überproportional befriedigt wurden.*

*Tatsächlich war es so, dass in der Zeit vor Eröffnung des gegenständlichen Insolvenzverfahrens in den Jahren 2007 und 2008 massive Zahlungsschwierigkeiten der Abgabenschuldnerin gegeben waren, so dass die zur Verfügung stehenden Finanzmittel nicht ausreichten, alle Forderungen zu erfüllen. Die Abgabenschuldnerin hat daher die zur Verfügung stehenden Geldmitteln lediglich anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet.*

*Der ständigen Rechtsprechung zufolge haftet der Geschäftsführer einer GmbH für nicht entrichtete Abgaben jedoch dann nicht, wenn die zur Verfügung stehenden Geldmittel zur Entrichtung aller Verbindlichkeiten der Gesellschaft nicht ausreichen und der Geschäftsführer diese Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet hat (vergleiche VwGH 15.3.2001, GZ: 2000/16/0723 sowie v.a.). Genau das war in gegenständlicher Angelegenheit jedoch der Fall.*

*Wie sich insbesondere auch aus den Forderungsanmeldungen im Konkursverfahren betreffend die Abgabenschuldnerin ergibt, wurden zahlreiche Forderungen resultierend aus den Jahren 2007 und 2008 im gegenständlichen Konkursverfahren angemeldet, wodurch dokumentiert ist, dass auch zahlreiche andere Gläubiger nur teilweise oder überhaupt nicht befriedigt wurden.*

*Selbstverständlich war Herr Beschwerdeführers zwar grundsätzlich bemüht, die Abgabenzahlungen an das Finanzamt Judenburg-Liezen im höchstmöglichen Ausmaß zu leisten, doch konnten aufgrund der massiven Liquiditätsprobleme sämtliche offenen Forderungen nur teilweise befriedigt werden. Eine Gläubigerbenachteiligung, insbesondere der Abgabenbehörde liegt keinesfalls vor.*

*Die erkennende Behörde hat sich jedoch im bisher durchgeführten Verfahren überhaupt nicht damit auseinandergesetzt, in wie weit andere Gläubiger durch die Abgabenschuldnerin befriedigt wurden, und wurde es darüber hinaus auch unterlassen, Herrn Beschwerdeführers die Gelegenheit zu geben, zu den - ohne Beweisverfahren - getroffenen Sachverhaltsannahmen Stellung zu nehmen. Hätte das Finanzamt das Parteiengehör gewahrt, hätte es zum Ergebnis kommen müssen, dass eine schuldhafte*

*Verletzung der Pflichten durch den Geschäftsführer Beschwerdeführers tatsächlich nicht vorliegt.*

*Insgesamt zeigt sich daher die Mangelhaftigkeit des erstinstanzlichen Verfahrens sowie die Rechtswidrigkeit des Inhaltes des vorliegenden Haftungsbescheides.*

Mit **Schreiben vom 11.05.2010** ersuchte das Finanzamt den Bf wie folgt um Ergänzung:

*In der Berufung vom 06.11.2009 wird angeführt, dass die Fa [L-GmbH] 2007 und 2008 mit massiven Zahlungsschwierigkeiten zu kämpfen hatte, jedoch seien die zur Verfügung gestandenen Mittel anteilig zur Begleichung der Verbindlichkeiten verwendet worden.*

*Dem ist entgegenzuhalten, dass die Abgabenbehörde in der Zeit von September 2007 bis zur Konkurseröffnung am 25.6.2009 lediglich folgende Zahlungen erhalten hat:*

28.9.2007	€ 3.000,--
10.3.2009	€ 1.000,--

*Diese Tatsache macht somit die Beweisführung für eine anteilige Gläubigerbefriedigung erforderlich.*

*Sie werden daher aufgefordert, für die Fälligkeitstage 15.2.2007, 15.10.07, 15.11.07, 15.12.07, 15.1.08, 15.3.08, 15.4.08, 15.5.08, 15.6.08, 15.7.08, 16.8.08, 15.9.08, 15.10.08, 15.11.08, 15.12.08 und 15.1.09 (für Umsatzsteuer, Kraftfahrzeugsteuer und Dienstgeberbeitrag) eine Darstellung der erfolgten Gläubigerbefriedigung beizubringen.*

*Aufgrund der Sonderstellung der Lohnsteuer nach §§ 78(3) und 79(1) EStG ist hier die Lohnauszahlung und nicht die anteilige Gläubigerbefriedigung maßgeblich, sodass bei Nichtabfuhr der Lohnsteuer die Haftung des Geschäftsführers von Gesetzes wegen gegeben ist.*

*Weiters werden Sie ersucht mitzuteilen, ob und wenn ja ab wann eine Zession oder Generalzession gegeben worden ist.*

Mit **Schreiben vom 27.07.2010** brachte der Bf durch seine rechtsanwaltlichen Vertreter vor:

*In außen bezeichneter Rechtssache wurde der Haftungspflichtige Beschwerdeführers mit jeweiligen Schreiben des Finanzamtes Judenburg-Liezen vom 05.05.2010 aufgefordert, jeweils bis 30.07.2010 eine Darstellung der erfolgten Gläubigerbefriedigung beizubringen.*

*Grundsätzlich vorauszuschicken ist, dass die finanzielle Situation sowohl der E-GmbH als auch der [L-GmbH] in den Jahren 2007 und 2008 prekär war und es immer wieder zu Zahlungsstockungen gekommen ist. Das Finanzamt war jedoch stets in Kontakt mit dem Geschäftsführer Beschwerdeführers, der stets die finanziellen Möglichkeiten der Abgabenschuldnerinnen offen gelegt hat. Es wurden auch entsprechende Vereinbarungen hinsichtlich Stundung offener Steuerzahlungen und dgl. regelmäßig vereinbart.*

*Der Geschäftsführer der Abgabenschuldnerinnen hat gegenüber dem Finanzamt auch nie ein Hehl aus der finanziellen Situation der Abgabenschuldnerinnen gemacht und stets das Gespräch gesucht und mit "offenen Karten" gespielt.*

*Die Problematik lag darin, dass die Abgabenschuldnerinnen einen großen Außenstand gegenüber einem Kunden - nämlich der Firma Wilfried Steiner Bau GmbH - in der Höhe von rund € 400.000,00 hatten. Es war angedacht, nach Hereinbringung dieses Betrages sämtliche stockende Zahlungen mit diesem Betrag abzudecken, wobei dies schlussendlich nicht geglückt ist.*

*Der Kunde hat bis heute keine Zahlungen geleistet und ist das diesbezügliche Gerichtsverfahren nach wie vor anhängig.*

*Insgesamt war die Situation jedoch die, dass der erhoffte geschäftliche Erfolg nicht eingetreten ist, sodass schlussendlich Ende 2008 Konkurs eröffnet werden musste.*

*Die Abgabenschuldnerinnen waren in den besagten Zeiträumen auch nicht mehr in der Lage, über Einnahmen, welche über Verkäufe erzielt wurden, frei zu verfügen, zumal zahlreiche Gläubiger Forderungen exekutionsweise betrieben und die Kunden der Abgabenschuldnerinnen über Auftrag des Gerichtes direkt an Gläubiger zu bezahlen hatten.*

*Materiallieferanten wie beispielsweise die Firmen U, Sch, G, Firma-E, A N sowie V stellten Waren bzw. Materialien, welche zur Aufrechterhaltung des Betriebs unbedingt erforderlich waren, lediglich noch ausschließlich gegen Vorkasse zur Verfügung.*

*Hinzu kommt, dass der Geschäftsführer und Gesellschafter, Herr Beschwerdeführers, namhafte Beträge zur Aufrechterhaltung des Betriebs auch aus seinem Privatvermögen bezahlt hat. Hier wurden auch namhafte Beträge an das Finanzamt überwiesen.*

*So beispielsweise für die E-GmbH folgende Zahlungen:*

03.02.2009 Umbuchung eines privaten Steuerguthabens des DI [B E]	€ 11.927,79
--	-------------

09.03.2009 Zahlung von [E-GmbH]	€ 17.272,27
---------------------------------	-------------

ergibt in Summe	€ 29.200,06
-----------------	-------------

*Zahlungen für die [L-GmbH]:*

28.09.2007	€ 3.000,00
------------	------------

10.03.2009	€ 1.000,00
------------	------------

ergibt in Summe	€ 4.000,00
-----------------	------------

*Mit den privat von Herrn Beschwerdeführers einbezahlten Beträgen an das Finanzamt sind die in den Haftungsbescheiden enthaltenen Lohnsteuerbeträge jedenfalls größtenteils abgedeckt.*

*Aus den beiliegenden tabellarischen Aufstellungen betreffend die von den Abgabenschuldnerinnen geleisteten Zahlungen ergibt sich darüber hinaus, dass sämtliche Gläubiger Beträge - wenn überhaupt - nur exekutionsweise oder aufgrund wirtschaftlichen Drucks als Vorauszahlungen erhalten haben, wobei nahezu sämtliche Gläubiger ebenso wie das Finanzamt im Zeitpunkt der Konkurseröffnung noch offene Forderungen gegenüber den jeweiligen Abgabenschuldnerinnen hatten.*

*Zahlungen an den Rechtsvertreter der Abgabenschuldnerinnen - Rechtsanwalt Dr. S - wurden ebenfalls als Vorschusszahlungen geleistet, um so die Aktivprozesse, mit welchen Forderungen der Abgabenschuldnerinnen hereingebracht werden sollten, voranzutreiben.*

*Ebenso trifft dies die Rechtsanwaltszahlungen an Rechtsanwalt Mag. K.*

*Beweis:*

*Schreiben der  
Abgabenschuldnerinnen an das  
Finanzamt, Konvolut Beilage ./1*

*tabellarische Aufstellung  
hinsichtlich Zahlungen der E-  
GmbH betreffend den Zeitraum  
Oktober 2007 - Mai 2009,  
Beilage ./2*

*tabellarische Aufstellung  
betreffend die Zahlungen der [L-  
GmbH]betreffend den Zeitraum  
Oktober 2007 - Mai 2009,  
Beilage ./3*

*PV*

*weitere Beweise vorbehalten*

Aufgrund des vorliegenden Sachverhalts ergibt sich, dass die Abgabenschuldnerinnen keine Gläubiger in irgendeiner Art und Weise bevorzugt haben, sondern es tatsächlich zu namhaften Zahlungen auch an das Finanzamt kam. Einige Gläubiger, welche mit der Exekutionsführung vorrangig waren, konnten zwangsweise Beträge lukrieren, wobei dies nicht in der Verfügungsmacht der Abgabenschuldnerinnen stand. Andere Gläubiger wiederum konnten aufgrund des faktischen wirtschaftlichen Drucks Materiallieferungen gegen Vorkasse durchführen, wobei dies zur Aufrechterhaltung des Betriebs unbedingt erforderlich war. Hätte man diese Vorauszahlungskäufe nicht getätigt, hätte der Geschäftsbetrieb umgehend eingestellt werden müssen.

*Altgläubiger, welche bereits offene Verbindlichkeiten hatten, wurden jedenfalls gegenüber dem Finanzamt nicht bevorzugt befriedigt.*

Mit **Vorhaltschreiben vom 16.09.2010** teilte das Finanzamt dem Bf folgendes mit:



*Anbei werden die im oa. Schreiben, eingelangt am 30.8.2010, angeforderten Unterlagen übermittelt.*

*Bemerkt wird, wie auch bereits anlässlich Ihrer Vorsprache am 27.7.2010 mitgeteilt, dass diese Vermerke nicht unbedingt als haftungsentlastend anzusehen sind, sondern vielmehr ausschlaggebend ist, dass die vorhanden gewesenen Mittel gleichmäßig auf alle Gläubiger verteilt worden sind.*

*Mit den bisher vorgelegten Unterlagen ist der Nachweis über eine Gläubigergleichbehandlung nicht erbracht.*

*Sie werden daher nochmals ersucht, für den Zeitraum 1.10.2007 - 30.11.2008 folgende Nachweise zu erbringen:*

*Darlegung sämtlicher Kontoverbindungen*

*Aufstellung über alle Gläubiger*

*Vorlage Kassabuch (wenn vorhanden).*

*Zur Bebringung oa. Unterlagen wird Ihnen eine Frist bis 15.10.2010 eingeräumt.*

*Mit **Schreiben vom 15.10.2010** äußerte sich der Bf durch seine rechtsanwaltlichen Vertreter wie folgt:*

*In außen bezeichneter Rechtssache legt der Haftungspflichtige Beschwerdeführers entsprechend dem Auftrag des Finanzamtes vom 16.09.2010 innerhalb offener Frist nachstehende Urkunden vor:*

- |                     |  |
|---------------------|--|
| <i>Beilage ./5:</i> | <i>Gläubiger / Kundenliste der E-GmbH</i>  |
| <i>Beilage ./6:</i> | <i>Aufstellung sämtlicher Kontoverbindungen (Verweisungen) betreffend das Konto der E-GmbH im Zeitraum 01.10.2007 - 30.11.2008</i> |
| <i>Beilage ./7:</i> | <i>Kassaberichte der E-GmbH für den Zeitraum 01.10.2007 - 30.11.2008</i>   |
| <i>Beilage ./8:</i> | <i>Gläubiger / Lieferantenliste der [L-GmbH]</i>   |
| <i>Beilage ./9:</i> | <i>Kontoverbindungen (Überweisungen) betreffend das Geschäftskonto der [L-GmbH] für den Zeitraum 01.10.2007 - 30.11.2008</i>       |

*Aus den nunmehr vorgelegten Urkunden sind sämtliche Geschäftspartner der betroffenen Firmen in der jeweiligen Gläubigerliste bzw. Lieferantenliste zu ersehen. Aus den Überweisungen, welche sich aus den Kontoauszügen der Geschäftskonten ergeben, ist ersichtlich, dass lediglich jene Lieferanten (teilweise) befriedigt wurden, deren Lieferungen für die Aufrechterhaltung des Betriebes unbedingt erforderlich waren. Diesbezüglich wird auf die bisherigen Ausführungen verwiesen.*

*Zur Erklärung sei noch ausgeführt, dass es sich bei der Kontoklasse 3 um Zahlungen beispielsweise an die Gebietskrankenkasse und das Finanzamt, bei jenen der Kontoklasse 5 ausschließlich um Wareneinkäufe für die Produktion, bei der Klasse 6 um Löhne und Gehälter sowie bei der Klasse 7 um Aufwendungen für Rechtsberatungen und Bankgebühren handelt.*

*Im übrigen hat der nunmehr in Haftung gezogene Beschwerdeführers gegenüber dem Finanzamt stets seine Finanzgebarung offen gelegt und wurden -wie sich aus den nunmehr vorliegenden Gesprächsprotokollen ergibt - auch ständig Beratungen zwischen Beschwerdeführers und dem zuständigen Finanzamt geführt und die Vorgangsweise aufeinander abgestimmt. Grund für die schlussendliche Zahlungsunfähigkeit der beiden Firmen war ein großer Forderungsausfall, wobei mit der Einbringlichmachung dieser Forderung (das diesbezügliche Zivilverfahren ist nach wie vor anhängig) bis zuletzt gerechnet wurde.*

Das Finanzamt wies die Berufung mit **Berufungsvorentscheidung vom 25.04.2013** als unbegründet ab. Zur Begründung wird ausgeführt:

*Mit Haftungsbescheid vom 08.10.2009 wurde die Geschäftsführerhaftung für die Fa. [L-GmbH], [Adresse], in Höhe von € 20.931,04 geltend gemacht.*

*Die Primärschuldnerin befindet sich seit 25.6.2009 in Konkurs; bei zunächst aus der Verwertung gering zu erwartender Quote, ist mit Beschluss vom 05.10.2010 Masseunzulänglichkeit eingetreten; für Abgaben in Höhe von € 70.586,51 (und Masseforderungen von derzeit € 3.063,--) steht somit Uneinbringlichkeit definitiv fest.*

*Der Bescheid vom 08.10.2009 umfasst Selbstbemessungsabgaben betreffend die Fälligkeiten 15.2.2007 - 15.1.2009. In diesem Zeitraum wurden der Abgabenbehörde lediglich drei Zahlungen geleistet, wie bereits im Vorhaltschreiben vom 11.5.2010 angeführt, am 28.9.2007 € 3.000,--, am 10.3.2009 € 1.000,-- und Lohnabgaben 05/2007 € 96,79 und Stundungszinsen € 95,86 06/2007; die restliche "Rückstandsbegleichung" ist durch (geringe) Umsatzsteuergutschriften und die Lehrlingsprämie 2006 (€ 1.000,- am 29.4.2008) erfolgt.*

*Aufgrund vorgelegter Listen "Gläubigerzahlungen" 10/2007 - 05/2009 sind sehr wohl laufende monatliche Zahlungen geleistet worden, wobei die Abgabenbehörde nur mit oa. Zahlungen 28.9.2007 (€ 3.000,-) und 10.3.2009 (€ 1.000,-) aufscheint.*

*Dies wird auch zufolge 2. Vorhalt vom 16.9.2010 vorgelegter "Listen" bestätigt. Im Antwortschreiben vom 15.10.2010 führen Sie weiters an, dem Finanzamt laufend die Finanzgebarung offengelegt und ständig Beratungen mit der Abgabenbehörde geführt zu haben. Pflicht des Geschäftsführers ist es in erster Linie alle Gläubiger gleichmäßig zu befriedigen; diese Geschäftsführerpflicht ist aber laut vorgelegten Unterlagen vernachlässigt bzw. nicht eingehalten worden, somit ist Pflichtverletzung gegeben.*

*Zu den nicht entrichteten Lohnsteuerbeträgen (€ 4.410,20) gilt nach § 78(3) EStG wenn dem Arbeitgeber die zur Verfügung stehenden Mittel zur Zahlung des vollen vereinbarten Arbeitslohnes nicht ausreichen, die Lohnsteuer von dem tatsächlich zur Auszahlung gelangenden niedrigeren Betrag zu berechnen und einzubehalten ist; diese ist dann gemäß § 79(1) EStG spätestens am 15. Tag nach Ablauf des Kalendermonates in einem Betrag an das Finanzamt der Betriebsstätte abzuführen.*

*Unter Berücksichtigung der gesetzlichen Bestimmungen und vorangeführter Tatsachen besteht die Haftungsanspruchnahme im Ausmaß von € 20.931,04 zu Recht.*

Mit **Vorlageantragsschreiben vom 16.05.2013** beantragte der Bf durch seine rechtsanwaltlichen Vertreter ohne weiteres Vorbringen die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Das Finanzamt legte die Berufung dem unabhängigen Finanzsenat im Dezember 2013 zur Entscheidung vor.

Gemäß § 323 Abs. 38 BAO ist die Berufung vom Bundesfinanzgericht als Beschwerde im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

### **Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:**

§ 9 Abs. 1 BAO lautet:

*(1) Die in den §§ 80 ff. bezeichneten Vertreter haften neben den durch sie vertretenen Abgabepflichtigen für die diese treffenden Abgaben insoweit, als die Abgaben infolge schuldhafter Verletzung der den Vertretern auferlegten Pflichten nicht eingebracht werden können.*

Die in § 80 BAO dem Vertreter auferlegten Pflichten umfassen auch die rechtzeitige Entrichtung der für die Gesellschaft anfallenden Abgaben (VwGH 03.09.2008, 2006/13/0121). Abgabenrechtliche Pflichten wurden nicht erfüllt, wenn Abgaben, die zu entrichten gewesen wären, nicht entrichtet worden sind (VwGH 16.12.1999, 96/15/0104).

Von Seiten des Beschwerdeführers wird im Berufungsschreiben die Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides einwendend vorgebracht, der Begründung des angefochtenen Bescheides sei nicht ausreichend zu entnehmen, weshalb das Finanzamt davon ausgehe, dass der Beschwerdeführer als Geschäftsführer der GmbH seine sich aus

dem Gesetz ergebende Pflichtabgaben aus den von ihm verwalteten Mitteln zu bezahlen schuldhaft verletzt haben solle bzw. weshalb davon ausgegangen werde, dass eine Gläubigerbenachteiligung der Abgabenbehörde vorliege (Seite 2 vierter Absatz).

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hat der Vertreter darzutun, aus welchen Gründen ihm die Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten unmöglich gewesen sei, widrigenfalls die Abgabenbehörde eine schuldhafte Verletzung im Sinn des § 9 Abs. 1 BAO annehmen darf (VwGH 29.05.2013, 2010/16/0019).

Im gegenständlichen Beschwerdefall hat das Finanzamt den angefochtenen Bescheid ohne vorhergehendes Vorhalteverfahren erlassen, wodurch dem Beschwerdeführer die Möglichkeit genommen wurde, darzutun, aus welchen Gründen ihm die Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten unmöglich gewesen sei. Dadurch ist der Einwand der Mangelhaftigkeit des angefochtenen Bescheides im Hinblick auf § 115 Abs. 2 BAO berechtigt (vgl. auch Abschn. 13.5.11.1 OHB, wonach das vor Bescheiderlassung durchzuführende Vorhalteverfahren auch zur Wahrung des Parteiengehörs dient). Jedoch können Mängel des abgabenbehördlichen Haftungsverfahrens nachträglich behoben werden, wobei dem Haftungsbescheid - und auch der Berufungsvorentscheidung (vgl. VwGH 23.03.2010, 2009/13/0094, mwN) - die Wirkung eines Vorhaltes zukommt.

Das Verwaltungsgericht hat - im Beschwerdefall auf Grundlage des vom Finanzamt mit der Eigenschaft eines Vorhaltes ausgestatteten Haftungsbescheides - über die Beschwerde gegen den angefochtenen Bescheid grundsätzlich inhaltlich ("meritorisch") zu entscheiden. Dabei hat es gemäß § 270 BAO auf neue Tatsachen, Beweise und Anträge, die ihm im Laufe des Beschwerdeverfahrens zur Kenntnis gelangen, Bedacht zu nehmen, auch wenn dadurch das Beschwerdebegehren geändert oder ergänzt wird.

Es liegt im Wesen einer meritorischen Beschwerdeentscheidung, dass das Verwaltungsgericht die Sache nach allen tatsächlichen und rechtlichen Gesichtspunkten neu zu überprüfen hat (VwGH 27.04.2000, 98/15/0129).

Das Ergebnis dieser Überprüfung ist vom Verwaltungsgericht in der Erledigung der Beschwerde zu begründen, wodurch auch allfällige Mängel des (abgabenbehördlichen) Haftungsverfahrens bzw. des Haftungsbescheides behoben werden.

Was den im Berufungsschreiben geäußerten Vorwurf, dem angefochtenen Bescheid sei auch nicht zu entnehmen, wann konkret welche (Abgaben-)Zahlungen durch die GmbH geleistet worden seien bzw. wann entsprechende Steuergutschriften erfolgt seien (Seite 2 fünfter Absatz), betrifft, so ist der Beschwerdeführer darauf hinzuweisen, dass der Haftungsbescheid die (nach der Gebarung des Finanzamtes) rückständigen Abgaben ausweist, es jedoch einem Haftungspflichtigen während des gesamten Haftungsverfahrens (einschließlich des Rechtsmittelverfahrens) offen steht, in das Abgabenkonto des Primärschuldners Einsicht zu nehmen, um Kenntnis davon zu erlangen, wann konkret welche (Abgaben-)Zahlungen durch den Primärschuldner geleistet worden sind bzw. wann entsprechende Steuergutschriften erfolgt sind.

Meinungsverschiedenheiten zwischen dem Haftenden und der Abgabenbehörde über die

Gebahrung auf dem Abgabenkonto wären diesfalls nicht im Haftungsverfahren, sondern in einem über Antrag auszulösenden Verfahren zur Erlassung eines Abrechnungsbescheides gemäß § 216 BAO auszutragen (VwGH 24.02.2010, 2007/13/ 0093 ).

Von Seiten des Beschwerdeführers wird dem Finanzamt vorgeworfen, dass keinerlei Erhebungen darüber geführt worden seien, welche Forderungen anderer Gläubiger von der GmbH im besagten Zeitraum "getätigt" wurden und ob allenfalls andere Gläubiger überproportional befriedigt worden seien (Seite 2 fünfter Absatz). Tatsächlich sei es so gewesen, dass in der Zeit vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens (der GmbH) in den Jahren 2007 und 2008 massive Zahlungsschwierigkeiten der GmbH gegeben gewesen seien, so dass die zur Verfügung stehenden Finanzmittel nicht ausgereicht hätten, alle Forderungen zu erfüllen. Die Abgabenschuldnerin habe daher die zur Verfügung stehenden Geldmittel lediglich anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet (Seite 2 letzter Absatz). In gegenständlicher Angelegenheit sei es der Fall gewesen, dass der Beschwerdeführer die vorhandenen Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet habe (Seite 3 erster Absatz). Wie sich insbesondere auch aus den Forderungsanmeldungen im Konkursverfahren betreffend die GmbH ergebe, seien zahlreiche Forderungen resultierend aus den Jahren 2007 und 2008 im gegenständlichen Konkursverfahren angemeldet worden, wodurch dokumentiert sei, dass auch zahlreiche andere Gläubiger nur teilweise oder überhaupt nicht befriedigt worden seien (Seite 3 zweiter Absatz). Der Beschwerdeführer sei zwar grundsätzlich bemüht gewesen, die Abgabenzahlungen an das Finanzamt im höchstmöglichen Ausmaß zu leisten, doch hätten aufgrund der massiven Liquiditätsprobleme sämtliche offenen Forderungen nur teilweise befriedigt werden können. Eine Gläubigerbenachteiligung, insbesondere der Abgabenbehörde, liege keinesfalls vor (Seite 3 dritter Absatz). Das Finanzamt habe sich jedoch im bisher durchgeführten Verfahren überhaupt nicht damit auseinandergesetzt, in wie weit andere Gläubiger durch die GmbH befriedigt worden seien, und es sei darüber hinaus auch unterlassen worden, dem Beschwerdeführer die Gelegenheit zu geben, zu den - ohne Beweisverfahren - getroffenen Sachverhaltsannahmen Stellung zu nehmen. Hätte das Finanzamt das Parteiengehör gewahrt, hätte es zum Ergebnis kommen müssen, dass eine schuldhafte Verletzung der Pflichten durch den Geschäftsführer Beschwerdeführer tatsächlich nicht vorliegt (Seite 3 vierter Absatz).

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hat der Vertreter darzutun, aus welchen Gründen ihm die Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten unmöglich gewesen sei, widrigenfalls die Abgabenbehörde eine schuldhafte Verletzung im Sinne des § 9 Abs. 1 BAO annehmen darf (VwGH 18.03.2013, 2011/16/0184).

Der Vertreter haftet für nicht entrichtete Abgaben des Vertretenen auch dann, wenn die ihm zur Verfügung stehenden Mittel zur Entrichtung aller Verbindlichkeiten des Vertretenen 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 (vgl. zB VwGH 18.03.2013, 2011/16/0184).

Dies gilt jedoch nicht für die haftungsgegenständlichen Lohnsteuern. Für Abgaben, die der Vertretene als Abfuhrverpflichteter nicht ordnungsgemäß abgeführt hat (zB Lohnsteuer nach § 82 EStG, Kapitalertragsteuer nach § 95 EStG, Steuerabzugsbeträge nach § 99 EStG) haftet der Vertreter in voller Höhe, und zwar auch dann, wenn liquide Mittel zur Abfuhr dieser Abgaben nicht oder nicht in ausreichendem Maß vorhanden waren (für die Lohnsteuer vgl zB. VwGH 05.04.2011, 2009/16/0106).

Was die haftungsgegenständlichen Umsatzsteuern, Dienstgeberbeiträge und die Kraftfahrzeugsteuer betrifft, so erstreckt sich die Haftung des Vertreters, wenn die liquiden Mittel nicht zur Begleichung sämtlicher Schulden gereicht haben und der Vertreter nur deswegen haftet, weil er die Abgabensforderungen nicht wenigstens anteilig befriedigt und somit die Abgabengläubiger benachteiligt hat, nur auf jenen Betrag, um den bei gleichmäßiger Behandlung sämtlicher Gläubiger die Abgabenbehörde mehr erlangt hätte, als sie infolge des pflichtwidrigen Verhaltens des Vertreters tatsächlich bekommen hat (VwGH 27.08.2008, 2006/15/0165).

Der Vertreter erfährt nur dann eine Einschränkung der Haftung, wenn er den Nachweis erbringt, welcher konkrete Abgabebetrag auch bei einer gleichmäßigen Befriedigung der Gläubiger uneinbringlich geworden wäre (VwGH 28.02.2002, 96/15/0224).

Wird dieser Nachweis nicht angetreten, kann dem Vertreter die uneinbringliche Abgabe zur Gänze vorgeschrieben werden (VwGH 27.08.2008, 2006/15/0165).

Vor diesem rechtlichen Hintergrund war es im Beschwerdefall nach Erhebung der Berufung am Beschwerdeführer gelegen, den Nachweis zu erbringen, welcher konkrete Abgabebetrag auch bei einer gleichmäßigen Befriedigung der Gläubiger uneinbringlich geworden wäre.

Das "Erfordernis der Gleichbehandlung aller Gläubiger der Gesellschaft" durch deren Vertreter ergibt sich erst als Folge des vom Vertreter im Haftungsverfahren darzutunenden Fehlens ausreichender Mittel zur Befriedigung der Abgabenverbindlichkeiten (VwGH 25.04.2002, 99/15/ 0253 ).

Vom Finanzamt wurde dem Beschwerdeführer die Notwendigkeit der Beweisführung für eine anteilige Gläubigerbefriedigung für die einzelnen Fälligkeitstage ebenso wie die "Sonderstellung" der Lohnsteuer nach Erlassung des angefochtenen Bescheides, jedoch vor Ergehen der Berufungsvorentscheidung, mit an seinen rechtsanwaltlichen Vertreter gerichtetem Schreiben vom 11.05.2010 zur Kenntnis gebracht.

Es obliegt dem Beschwerdeführer nachzuweisen, welcher Betrag unter Einbeziehung der auf dem Konto der Hausbank eingegangenen Beträge bei Gleichbehandlung sämtlicher Gläubiger - bezogen auf die jeweiligen Fälligkeitszeitpunkte einerseits und das Vorhandensein liquider Mittel andererseits - an die Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre (VwGH 28.09.2004, 2001/14/0176).

Auf dem Vertreter lastet auch die Verpflichtung zur Errechnung einer entsprechenden Quote und des Betrages, der bei anteilmäßiger Befriedigung der Forderungen der Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre (VwGH 18.03.2013, 2011/16/0184).

In die rechnerische Darstellung des Nachweises (Verhältnisrechnung) ist - bezogen auf die jeweiligen Fälligkeitszeitpunkte die gesamte Einnahmensituation (VwGH 25.04.2002, 99/15/0253) sowie die gesamte Liquiditätssituation (VwGH 24.02.2011, 2009/16/0108) einzubeziehen.

Durch die mit Schreiben des rechtsanwaltlichen Vertreters vom 27.07.2010 vorgelegten Unterlagen, nämlich die "Schreiben der Abgabenschuldnerinnen an das Finanzamt" und die "tabellarische Aufstellung betreffend die Zahlungen der L-GmbH betreffend den Zeitraum Oktober 2007 bis Mai 2009" wird der vom Beschwerdeführer geforderte Beweis in der notwendigen Form ebensowenig erbracht wie mit den mit Schreiben des rechtsanwaltlichen Vertreters vom 15.10.2010 vorgelegten Unterlagen, nämlich die "Gläubiger/Lieferantenliste der L-GmbH", die "Kontoverbindungen (Überweisungen) betreffend das Geschäftskonto der L-GmbH für den Zeitraum 01.10.2007 - 30.11.2008" oder die "Kassaberichte der L-GmbH für den Zeitraum 01.10.2007 - 30.11.2008".

Mit den die E-GmbH betreffenden Unterlagen vermochte im gegenständlichen Fall der Beweis von vornherein nicht erbracht werden, weil der angefochtene Bescheid nicht deren Abgaben betrifft.

Es ist nicht die Aufgabe der Behörde, auf Grund des Vorbringens des Vertreters und der vorgelegten Urkunden, insbesondere der Kontenentwicklungen hinsichtlich des einzigen Geschäftskontos der Gesellschaft als auch des Abgabenkontos, selbst festzustellen, in wie weit es in welchem Ausmaß es zu einer ungleichmäßigen Bevorzugung anderer Gläubiger gegenüber dem Abgabengläubiger gekommen ist (VwGH 23.03.2010, 2007/13/0137).

Die Behörde ist auch nicht gehalten, im Wege einer Schätzung auf das Ausmaß der Ungleichbehandlung zu schließen, wenn dazu kein konkretes Vorbringen erstattet wird (VwGH 24.02.2010, 2005/13/0124).

Das Legalitätsprinzip gebietet grundsätzlich die Heranziehung zur Haftung bei Verschulden des Vertreters an der Uneinbringlichkeit der Abgaben.

Von der Heranziehung zur Haftung bei Verschulden des Vertreters an der Uneinbringlichkeit der Abgaben kann die Behörde im Rahmen ihrer Ermessensentscheidung absehen, wenn die Heranziehung unzweckmäßig oder unbillig wäre.

Selbst eine Vermögenslosigkeit oder das Fehlen von Einkünften des Haftungspflichtigen steht der Geltendmachung der Haftung nicht entgegen (25.11.2009, 2008/15/0220).

Vor diesem rechtlichen Hintergrund wurde der Beschwerdeführer zu Recht zur Haftung herangezogen, zumal weder von seiner Seite Gründe vorgebracht wurden noch aufgrund

der Aktenlage erkennbare Gründe vorliegen, die dies als unbillig oder unzweckmäßig erscheinen lässt.

Haftungsmindernd zu berücksichtigen war jedoch die nach Erlassung des angefochtenen Bescheides erfolgte "Quotenausschüttung" im Konkursverfahren der L-GmbH.

Der angefochtene Bescheid war daher wie im Spruch ersichtlich abzuändern.

Da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil - auf die oben zitierten Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes wird hingewiesen - das Erkenntnis weder von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, noch eine solche Rechtsprechung fehlt und die zu lösenden Rechtsfragen in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes einheitlich beantwortet werden, war auszusprechen, dass die Revision unzulässig ist.