



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Rechtsanwälte, vom 7. Juli 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 1/23 vom 12. Juni 2009 betreffend Haftung gemäß § 9 iVm [§ 80 BAO](#) entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben und die Haftung auf einen Betrag in Höhe von € 28.253,64 (statt bisher € 32.044,87) eingeschränkt, und zwar auf folgende Abgabenschuldigkeiten:

Abgabenart	Zeitraum	Betrag
Umsatzsteuer	2000	1.785,10
Umsatzsteuer	2003	207,62
Lohnsteuer	2003	1.191,07
Dienstgeberbeitrag	2003	416,87
Zuschlag zum DB	2003	20,26
Lohnsteuer	2005	14.690,10
Dienstgeberbeitrag	2005	9.131,10
Zuschlag zum DB	2005	811,52

Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom 2. Mai 2006 wurde über das Vermögen der X GmbH nach Einstellung des Ausgleichsverfahrens der Anschlusskonkurs eröffnet.

Mit Schreiben vom 7. November 2008 teilte das Finanzamt dem Berufungswerber (Bw.) als (ehemaligen) Geschäftsführer der GmbH mit, dass es beabsichtige, ihn zur Haftung gemäß [§§ 9](#) und [80 BAO](#) für Abgabenschuldigkeiten in Höhe von € 241.437,02 heranzuziehen und forderte ihn auf, bekanntzugeben, ob im Zeitraum, in dem er als Geschäftsführer für die rechtzeitige Entrichtung der Abgaben verantwortlich gewesen sei, andere anfallende Zahlungen (Lieferanten-, Lohn- und Krankenkassenzahlungen) geleistet worden seien.

Im diesbezüglichen Antwortschreiben führte der Bw. im Wesentlichen aus, dass offene Forderungen des Unternehmens in einem erheblichen Ausmaß nicht einbringlich gemacht hätten werden können. Auf Grund dieser Außenstände seien Stundungs- und Zahlungserleichterungsansuchen beim Finanzamt eingebracht worden, denen durchwegs Folge gegeben worden sei.

Die damaligen Geschäftsführer, nämlich der Bw. und der zwischenzeitig verstorbene A., hätten angesichts der angespannten finanziellen Situation eine Unternehmensberatung beauftragt, für das Geschäftsjahr 2005 ein Sanierungs- und Fortführungskonzept zu erstellen, welches zum Schluss gelangt sei, dass bei Umsetzung der vorgeschlagenen Maßnahmen ein Konkurs vermeidbar wäre. Letztendlich hätte am 30. Jänner 2006 ein Antrag auf Eröffnung des Ausgleichsverfahrens gestellt werden müssen, das am 7. Februar 2006 eröffnet worden sei. In der Folge habe der Ausgleichsantrag zurückgezogen und die Eröffnung eines Anschlusskonkurses beantragt werden müssen. Die Konkursgläubiger hätten eine Quote von rund 19% erhalten.

Nach erfolgter Einbindung der Unternehmensberatung bzw. der Herrn Dr. T. und S. habe sich die Tätigkeit des Bw. auf Tätigkeiten im Außendienst beschränkt. Die gesamte Buchhaltung sei an die Unternehmensberatung übertragen und von Herrn S. wahrgenommen worden. Offene Forderungen seien nach den Anweisungen von Herrn S. im Rahmen der der Gesellschaft zur Verfügung stehenden Mittel und unter Berücksichtigung der Gleichbehandlung der Gläubiger beglichen worden.

Seitens der Geschäftsführung der GmbH seien daher ungesäumt alle als geeignet erscheinenden Schritte gesetzt worden, um zunächst den Versuch zu unternehmen, eine Insolvenz abzuwenden und in der Folge sei zeitgerecht der Insolvenzantrag gestellt worden. Der Ausfall der Außenstände sei nicht vorhersehbar gewesen. Den Bw. treffe daher kein

Verschulden an der ausschließlich mangels hinreichender Liquidität nicht rechtzeitigen bzw. vollständigen Entrichtung von Abgabenschuldigkeiten der GmbH.

Die Heranziehung des Bw. zur Haftung erscheine auf Grund der Ausführungen auch unbillig, da eine Unternehmensberatung zur Vermeidung einer Insolvenz herangezogen worden sei und die Geschäftsführung bemüht gewesen sei, offene Forderungen, soweit die Liquidität dies zugelassen habe, zu tilgen und die vom Finanzamt gesetzten Zahlungsfristen einzuhalten.

Die weiteren Ausführungen betreffen die wirtschaftliche Lage des Bw. sowie dessen Gesundheitszustand.

Mit Schreiben vom 26. Februar 2009 teilte das Finanzamt dem Bw. mit, dass ein nach Eintritt der Fälligkeit eingebrachtes Ratenansuchen nichts daran ändere, dass bei Unterlassung der Zahlung ein Verstoß gegen die Verpflichtung zur Abgabentrachtung vorliege. Die Bewilligung einer Zahlungserleichterung schließe eine Haftung nicht aus, wenn die Abgaben (teilweise) unentrichtet blieben.

Aus dem Protokoll zur Firmensanierung sei zwar ersichtlich, dass eine kompetente Beratung in Anspruch genommen worden sei, nicht jedoch, welche Maßnahmen durchgeführt worden seien. Die Maßnahmen könnten die schuldhafte Pflichtverletzung der Nichtentrichtung von Abgaben nicht sanieren.

Aus den Aufzeichnungen sei ersichtlich, dass bereits 2004 Lieferanten und vor allem die Banken wesentlich bevorzugt worden seien (Pt 2.3. Abs. 1-3).

Auch die Einbindung eines Beraters führe nicht zur Entlastung des gesetzlichen Vertreters, der Gleichbehandlungsgrundsatz sei weiterhin zu beachten. Einzig und allein die Darstellung der im Zeitraum Ende 2004 bis Anfang 2006 vorhandenen Mittel, sowie deren Verwendung und Gegenüberstellung zu den aushaftenden Forderungen unter Berücksichtigung der Zug-um-Zug-Geschäfte könnte den Bw. entlasten.

Im Schreiben vom 23. März 2009 beantragte der Bw. die Einvernahme der Herrn S. und Dr. T. zum Nachweis der Gleichbehandlung. Der Bw. verfüge über keinerlei Unterlagen der Gesellschaft mehr.

Im Übrigen würden sich die Ausführungen im Sanierungs- und Fortführungskonzept nicht auf den Zeitraum Ende 2004 bis Anfang 2006, sondern auf die Zeit davor beziehen.

In der Eingabe vom 28. Mai 2009 wiederholte der Bw. nochmals, dass er über keinerlei Geschäftsunterlagen mehr verfüge und es ihm nicht gelungen sei, diese beizuschaffen.

Zum Vorwurf der Bevorzugung der Banken sei darauf verwiesen, dass der Bw. persönlich zur Berichtigung einer Forderung der A-Bank einen Kredit bei der B-Bank aufgenommen und dafür die ihm gehörige näher bezeichnete Liegenschaft als Sicherheit gegeben habe. Gerade die vom Bw. auf sich genommene Abdeckung dieser Forderung sei maßgeblich dafür, dass es letztendlich gelungen wäre, den Konkursgläubigern eine Quote in Höhe von fast 20% zu verschaffen.

Der Bw. ersuche im Ermessen seinen Gesundheitszustand sowie jahrelange fristgerechte Erfüllung der Abgabenverbindlichkeiten zu berücksichtigen.

Festgehalten werde weiters, dass die Wiener Gebietskrankenkasse beabsichtigt habe, den Bw. für aushaftende Sozialversicherungsbeträge samt Nebengebühren in Höhe von € 84.236,93 zuzüglich Verzugszinsen in Höhe von € 36.422,26 heranzuziehen, den Betrag jedoch nach Prüfung des Falles auf € 1.410,85 reduziert habe.

Mit Bescheid vom 12. Juni 2009 wurde der Bw. als ehemaliger Geschäftsführer der X GmbH für deren nachstehende Abgabenschuldigkeiten in Höhe von € 32.044,87 zur Haftung herangezogen.

Abgabenart	Zeitraum	Betrag
Umsatzsteuer	1999	404,50
Umsatzsteuer	2000	4.290,46
Umsatzsteuer	2001	881,37
Umsatzsteuer	2003	207,62
Lohnsteuer	2003	1.191,07
Dienstgeberbeitrag	2003	416,87
Zuschlag zum DB	2003	20,26
Lohnsteuer	2005	14.690,10
Dienstgeberbeitrag	2005	9.131,10
Zuschlag zum DB	2005	811,52

Zur Begründung wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass der Bw. im Zeitraum 27. Juni 1977 bis zur Konkurseröffnung als Geschäftsführer fungiert habe und daher verpflichtet gewesen sei, die Abgaben aus deren Mitteln zu bezahlen.

Die vom Bw. ins Treffen geführten Gründe könnten nicht als haftungsbefreiend anerkannt werden, weil dieser im obgenannten Zeitraum als voll verantwortlicher Geschäftsführer im Handelsregister eingetragen gewesen sei.

Die vorgelegten Unterlagen würden sich nur darauf beziehen, ob eine Schädigung der Gläubiger durch eine verzögerte Insolvenzeröffnung eingetreten sei. Dies sei deutlich zu verneinen.

Im Haftungsverfahren sei jedoch nicht auf die Gründe oder Rechtzeitigkeit des Insolvenzverfahrens einzugehen, sondern zu prüfen, ob in der Nichtentrichtung von Abgaben eine schuldhafte Pflichtverletzung vorliege oder nicht. Ein Nachweis über die gleichmäßige Aufteilung vorhandener Mittel im Jahr 2005 sei nicht erfolgt, die Aufbewahrungspflicht der Buchhaltungsunterlagen sei noch nicht abgelaufen (Verjährungsfristen würden durch einen Konkurs unterbrochen). Etwaige Schäden durch ein Fehlverhalten von dritter Seite könnten nicht auf die Behörde abgewälzt werden. Aus den vorgelegten Unterlagen, den vorhandenen Bilanzen und zum Teil aus dem Schriftverkehr mit dem Masseverwalter gehe hervor, dass das Finanzamt bereits im Jahr 2004 massiv benachteiligt worden sei. Diese Vorgangsweise sei, zwar in geringem Maße, aber doch auch 2005 weitergeführt worden. Dies sei auch aus dem Vergleich der Vorbilanzen zum Anmeldeverzeichnis im Ausgleich ersichtlich. Die Einschränkung der Forderung der Gebietskrankenkasse sei darauf zurückzuführen, dass die Summe auf die vor dem Konkurs liegenden Forderungen reduziert worden sei, was wiederum eine Benachteiligung der Finanz beweise. Es sei im dortigen Verfahren keineswegs festgestellt worden, dass keine schuldhafte Pflichtverletzung vorliege.

Im Hinblick auf das Alter und die angespannten, aber nicht hoffnungslosen finanziellen Verhältnisse des Bw. würde die Haftungssumme auf jene Beträge beschränkt, welche aus der Betriebs- und Lohnsteuerprüfung resultieren würden.

In der dagegen eingebrachten Berufung vom 9. Juli 2009 führte der Bw. zunächst aus, dass mit Eingabe vom 9. Dezember 2008 die Vollmachtserteilung an den nunmehrigen steuerlichen Vertreter bekannt gegeben worden sei. Der Haftungsbescheid hätte daher nicht direkt an den Bw. zugesellt werden dürfen, weshalb diese Zustellung nicht rechtswirksam sei.

Im Wesentlichen wurde weiters ausgeführt, dass der Bw. im Zuge des Verfahrens dargelegt habe, dass er schon auf Grund des Umstandes, dass über das Unternehmen bereits vor rund drei Jahren der Konkurs eröffnet und unmittelbar darauf mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom 26. Juni 2006 die Schließung des Unternehmens angeordnet worden sei, auf die vom Finanzamt angeforderten Unterlagen betreffend den Zeitraum Ende 2004 bis Anfang 2006 keinen Zugriff mehr habe und ihm daher die Erbringung des Nachweises nicht möglich sei.

Der Bw. habe allerdings zum Beweis dafür, dass er ohne sein Verschulden daran gehindert gewesen sei, die abgabenrechtlichen Verpflichtungen zu erfüllen, weil die zur Verfügung

stehenden Mittel nicht ausgereicht hätten, und zum Beweis dafür, dass eine Ungleichbehandlung hinsichtlich der Abgabenverbindlichkeiten der GmbH gegenüber den anderen Verbindlichkeiten nicht stattgefunden habe, Zeugen namhaft gemacht und deren Einvernahme beantragt. Dazu sei festzuhalten, dass die im Verfahren genannten Zeugen S. und Dr. T. wie insbesondere in der Stellungnahme vom 20. Februar 2009 dargelegt worden sei, für den relevanten Zeitraum genauen Einblick in die Gebarung der GmbH gehabt hätten und daher der Entlastung des Bw. dienende Angaben hätten tätigen können.

Die Mitwirkungspflicht des Bw. entbinde die Behörde nicht von jeglicher Ermittlungspflicht (VwGH 10.11.1993, [91/13/0181](#)).

Es sei daher rechtlich unrichtig, wenn die Abgabenbehörde erster Instanz sich auf den Standpunkt zurückziehe, dem Bw. obliege der Nachweis und sich als von der Ermittlungspflicht entbunden erachte. Soweit dem Bw. allerdings bekannt sei, habe tatsächlich eine Einvernahme der namhaft gemachten Zeugen, zumindest des Herrn S. durch die Abgabenbehörde stattgefunden. Auch diesfalls sei allerdings das Verfahren, ebenso wie die Begründung des Haftungsbescheides insofern mangelhaft geblieben, als zum Einen dem Bw. dieses Ermittlungsergebnis nicht vorgehalten und nicht die Möglichkeit zur Stellungnahme eingeräumt worden sei, zum Anderen dieses Ermittlungsergebnis in der Begründung des Haftungsbescheides übergangen werde.

Die aufgezeigten Verfahrensmängel seien ebenfalls wesentlich, weil der Bw. dadurch in seinem Recht auf Gehör verletzt worden sei und sich aus seiner einzuholenden Stellungnahme zu den Zeugenaussagen und bei inhaltlicher Auseinandersetzung mit diesen Aussagen im Zuge der Bescheidbegründung ergeben hätte können, dass eine schuldhafte Pflichtverletzung und folglich auch eine Haftung des Bw. nicht bestehe.

Richtig stelle die Abgabenbehörde erster Instanz fest, es sei eine Schädigung der Gläubiger durch eine verzögerte Insolvenzeröffnung „deutlich zu verneinen“, erachte jedoch die vom Bw. vorgelegten Unterlagen unzutreffender Weise nicht als haftungsbefreiend.

In der Folge wiederholte der Bw. seine Vorbringen aus den bisherigen Stellungnahmen, die, um Wiederholungen zu vermeiden, nicht wiedergegeben werden.

Weiters brachte der Bw. vor, dass seitens des Finanzamtes den von der GmbH gestellten Stundungs- bzw. Ratenzahlungsansuchen durchwegs Folge gegeben worden sei, dass also auch das Finanzamt, dem die Vermögenssituation des Unternehmens auf Grund umfangreicher Betriebsprüfung durchaus bekannt gewesen sei, keine Bedenken gehabt habe, diese Anträge der Abgabenschuldnerin zu bewilligen. Tatsächlich hätte den Ansuchen bei angespannter finanzieller Situation nur unter Auferlegung von Sicherheiten Folge gegeben

werden dürfen, was aber nicht erfolgt sei. Ursächlich für die nunmehrige Uneinbringlichkeit der Abgabenschuld sei daher nicht ein pflichtwidriges Verhalten des Bw., sondern vielmehr der Umstand, dass das Finanzamt – aufgrund der Betriebsprüfung in genauer Kenntnis der finanziellen Situation der Abgabenschuldnerin die Abgaben gestundet bzw. die Ratenzahlung genehmigt habe, ohne entsprechende Sicherheiten einzufordern. Es möge schon zutreffen, dass, wie in der Begründung des Haftungsbescheides ausgeführt werde, etwaige Schäden durch ein Fehlverhalten von dritter Seite nicht auf die Behörde abgewälzt werden könnten. Gleiches gelte aber auch für ein allfälliges „Fehlverhalten“ der Behörde, weshalb die Uneinbringlichkeit einer Abgabenschuld, die letztendlich darauf zurückzuführen sei, dass behördlicherseits Stundungs- bzw. Ratenzahlungsansuchen ohne Auferlegung gebotener Sicherheiten Folge gegeben worden sei, nicht später im Wege eines Haftungsbescheides auf den Vertreter abgewälzt werden könne.

Unter diesen Voraussetzungen sei eine schuldhafte Verletzung der Pflichten des Bw. und eine Ursächlichkeit für die Uneinbringlichkeit der in Rede stehenden Abgaben nicht zu erkennen und bestehe daher auch keine Haftung des Bw. für Abgabenschulden der GmbH.

In der Begründung werde weiter ausgeführt, es gehe aus den vorgelegten Unterlagen, den Bilanzen und zum Teil aus dem Schriftverkehr mit dem Masseverwalter hervor, dass das Finanzamt bereits im Jahr 2004 massiv benachteiligt und diese Vorgangsweise, zwar in geringem Ausmaß, aber doch, auch 2005 weitergeführt worden sei.

Das sei nicht nachvollziehbar. Diesen Ausführungen lasse sich nicht in nachprüfbarer Weise entnehmen, inwiefern sich aus den genannten Unterlagen auf eine massive Benachteiligung des Finanzamtes schließen lasse.

Hinsichtlich der mit dem angefochtenen Haftungsbescheid für die Zeiträume 1999, 2000, 2001 und 2003 geltend gemachten Abgaben sei Verjährung eingetreten, weshalb eine Festsetzung bzw. Einhebung dieser Abgaben ausscheide.

In diesem Zusammenhang sei zu bemerken, dass sich die schriftliche Aufforderung der Abgabenbehörde erster Instanz vom 26. Februar 2009 darauf beschränkt habe, dem Bw. die Darstellung der im Zeitraum 2004 bis Anfang 2006 vorhandenen Mittel, sowie deren Verwendung und Gegenüberstellung zu den aushaftenden Forderungen, untermauert mit beweiskräftigen Unterlagen, abzuverlangen, so dass die Zeiträume 1999 bis 2003 gar nicht, jedenfalls aber nicht in einer für den Bw. erkennbaren Weise verfahrensgegenständlich gewesen seien.

Seitens des Finanzamtes seien im Zusammenhang mit dem Ermessen lediglich das fortgeschrittene Alter des Bw. und dessen angespannte, aber nach Auffassung des

Finanzamtes nicht hoffnungslose finanzielle Situation berücksichtigt worden, sodass eine unrichtige Ermessensentscheidung erfolgt sei.

Eine Inanspruchnahme des Bw. erscheine schon deshalb unbillig, weil seitens der vom Bw. vertretenen GmbH durch viele Jahre hindurch unbeanstandet Abgaben in ganz beträchtlicher Höhe entrichtet worden seien und nach dem Auftreten von Liquiditätsschwierigkeiten die Geschäftsführung des Unternehmens bemüht gewesen sei, durch Beiziehung eines sachverständigen Unternehmensberaters eine Insolvenz zu vermeiden, offene Forderungen, soweit die Liquidität dies zugelassen habe, zu tilgen und insbesondere auch die seitens des Finanzamtes gesetzten Zahlungsziele einzuhalten.

Der Bw. habe zuletzt aus seiner Geschäftsführertätigkeit ein ganz geringes Einkommen in Höhe von € 900,00 monatlich bezogen und schließlich auch die angesparte Firmenpension zur Gänze an das Unternehmen zurückgegeben und somit aus der Insolvenz keinen Vorteil gezogen. Angesichts der vom Bw. insbesondere in seiner Stellungnahme vom 20. Februar 2009 sowie im mit Stellungnahme vom 26. Mai 2009 vorgelegten Vermögensverzeichnis dargestellten finanziellen Situation des Bw. liege die mit dem Haftungsbescheid verbundene Existenzgefährdung auf der Hand.

Schließlich hätte im Rahmen der Ermessensübung der beeinträchtigte Gesundheitszustand des Bw., der unter Herzrhythmusstörungen, Bluthochdruck und Durchblutungsstörungen leide, weshalb ihm ein Stent gesetzt worden sei und er gar nicht mehr in der Verfassung sei, durch Arbeitstätigkeit ein zusätzliches Einkommen zur Tilgung des Rückstandes zu erzielen, berücksichtigt werden müssen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 9. August 2010 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab und führte aus, dass gemäß [§ 9 Abs. 3 ZustG](#) im Falle, dass ein Zustellbevollmächtigter bestellt sei, die Behörde, soweit gesetzlich nichts anderes bestimmt sei, diesen als Empfänger zu bezeichnen habe. Geschehe dies nicht, so gelte die Zustellungen dem Zeitpunkt als bewirkt, in dem das Dokument dem Zustellungsbevollmächtigten zugekommen sei. Wann nun der verfahrensgegenständliche Haftungsbescheid dem Bw. zugekommen sei, lasse sich aus der Aktenlage nicht feststellen. Der Bw. habe zu diesem Punkt keine Angaben gemacht. Allerdings werde auch nicht bestritten, dass der verfahrensgegenständliche Bescheid dem Zustellbevollmächtigten mittlerweile tatsächlich zugekommen sei. Ginge man also von einem Zustellmangel im Sinne des [§ 9 Abs. 3 erster Satz ZustG](#) aus, so wäre dieser gemäß des zweiten Satzes dieser Bestimmung geheilt worden.

Tatsächlich sei die Zustellung rechtmäßig, weil es sich bei der Geltendmachung von Haftungen gemäß [§ 224 BAO](#) um Erledigungen im Einhebungsverfahren im Sinne des

§ 103 Abs. 1 zweiter Satz BAO handle. Das Finanzamt sei nach der Gesetzesstelle trotz Vorliegens einer Zustellvollmacht aus Zweckmäßigkeitsgründen zur Zustellung des Haftungsbescheides an den Berufungswerber berechtigt gewesen (VwGH 17.11.2004, [99/14/0029](#)). Dass solche Zweckmäßigkeitsgründe vorgelegen seien, sei evident, da nur der Bw. habe selbst beurteilen können, ob und in welchem Ausmaß ihn tatsächlich ein Verschulden an der Uneinbringlichkeit der nun vorgeschriebenen Beträge getroffen habe. Immerhin sei ihm nicht der gesamte Abgabenrückstand in Höhe von € 345.659,,32 vorgeschrieben worden, sondern nur € 32.044,87 an Umsatzsteuer für die Jahre 1999 bis 2003 sowie an lohnabhängigen Abgaben für die Jahre 2003 und 2005. Dem Haftungsbescheid sei ein Ermittlungsverfahren vorausgegangen, in dessen Verlauf andere Fragen (u.a. Gläubigerbevorzugung) bereits zu Gunsten des Bw. gelöst worden wären. Sollte es sich hinsichtlich der verbleibenden € 32.044,87 noch Umstände ergeben, die ein Verschulden des Bw. ausschließen würden, bisher aber übersehen worden seien, so wäre der Bw. noch am ehesten in der Lage gewesen, dies zu erkennen. In Anbetracht der Befristung des Rechtes zur Einbringung von Rechtsmitteln sei es somit durchaus zweckmäßig gewesen, den Haftungsbescheid direkt an den Bw. zu richten.

Die Zustellung sei damit rechtswirksam erfolgt.

Der Bw. sehe einen wesentlichen Verfahrensmangel darin, dass die von ihm beantragten Zeugen S. und Dr. T. nicht einvernommen worden seien. Diesem Vorbringen widerspreche sich der Bw. selbst, in Punkt 4 der Berufungsschrift. "Soweit dem Bw. allerdings bekannt ist, hat tatsächlich eine Einvernahme der namhaft gemachten Zeugen, zumindest aber des Zeugen S. durch die Abgabenbehörde stattgefunden."

Wie aus der Aktenlage ersichtlich, sei dem Wunsch auf Zeugeneinvernahme entsprochen worden. Allerdings habe Mag. Dr. T. die Aussage verweigert, da er vom Bw. nicht von seiner Verschwiegenheitsverpflichtung entbunden worden sei.

Der zweite namhaft gemachte Zeuge sei am 30. April 2009 einvernommen und nachstehender Aktenvermerk durch den Leiter der Amtshandlung aufgenommen worden:

„Herr S. war seinerzeit mit dem im Akt vorliegenden Sanierungskonzept befasst und wurde ersucht, die Geschäftsführung bei der Umsetzung zu unterstützen.

Diese Tätigkeit wurde von Beginn 2005 bis zur Eröffnung des Anschlusskonkurses ausgeübt.

Grundsäule der Sanierung war der Verkauf des Betriebsgeländes und/oder eine Beteiligung. Die Verhandlungen hierzu wurden von Hrn. Bw bzw. Herrn A geführt, Hr. S. vollzog lediglich administrative Dinge (Buchhaltung, EDV, Vorbereitung von Unterlagen). Zahlungen wurden nur in Absprache mit der Geschäftsleitung durchgeführt.

Die Verhandlungen über einen Verkauf bzw. über Beteiligungen sahen zuerst positiv aus, konnten jedoch dann nicht erfolgreich abgeschlossen werden. Selbst noch nach Ausgleichseröffnung war von einer Beteiligung die Rede, diese Hoffnung erfüllte sich jedoch auch nicht, weshalb der Anschlusskonkurs beantragt wurde.

Bereits im Sommer 2005 wurde von den Lieferanten nur mehr auf Zug-um-Zug-Geschäfte eingegangen. Erschwerend kam noch das Missverhalten eines Konkurrenten hinzu. Lt. Auskunft von Herrn S. war für ihn nicht erkennbar, dass die Finanzbehörden gegenüber anderen Gläubigern benachteiligt wurden. Ebenso wurde angegeben, dass seinerzeit der Masseverwalter bereits Geschäfts- und Buchhaltungsunterlagen gesucht hätte".

Diese Aussage sei mit dafür ausschlaggebend gewesen, dass die Haftungsinanspruchnahme auf die Ergebnisse der Außenprüfung sowie der Lohnsteuerprüfung eingeschränkt worden sei. Da damit für den Bw. kein Nachteil verbunden gewesen sei, sei in der unterbliebenen Bekanntgabe dieser Aussagen keine Verletzung des rechtlichen Gehörs und damit auch kein Verfahrensmangel zu erblicken.

Entgegen den Ausführungen des Bw. in Punkt 7 der Berufungsschrift sei es mit Erlassung des Haftungsbescheides zu keiner erstmaligen Geltendmachung eines Abgabeananspruches gekommen. Die nun im Haftungswege einbringlich zu machenden Forderungen hätten schon seit geraumer Zeit gegenüber der Primärschuldnerin bestanden. Sollte der Bw. mit seiner Verjährungseinrede die Festsetzungsverjährung meinen, so hätte ein Einwand dieser Art in der Berufung gemäß [§ 248 BAO](#) gegen die dem Haftungsverfahren zu Grunde liegenden Abgaben geltend gemacht werden müssen. Im Haftungsverfahren sei diese Einrede unzulässig.

Einhebungsverjährung sei hinsichtlich der verfahrensgegenständlichen Abgaben noch nicht eingetreten. Gemäß [§ 238 Abs. 1 BAO](#) verjähre das Recht, eine fällige Abgabe einzuheben und zwangsweise einzubringen, binnen fünf Jahren nach Ablauf des Kalenderjahres, in welchem die Abgabe fällig geworden ist, keinesfalls früher als das Recht zur Festsetzung der Abgabe. [§ 209a BAO](#) gelte sinngemäß. Nach Abs. 2 leg. cit. werde die Verjährung fälliger Abgaben durch jede zur Durchsetzung des Anspruches unternommene, nach außen erkennbare Amtshandlung, wie durch Mahnung, durch Vollstreckungsmaßnahmen, durch Bewilligung einer Zahlungserleichterung oder durch Erlassung eines Haftungsbescheides unterbrochen. Mit Ablauf des Jahres, in welchem die Unterbrechung eingetreten sei, beginne die Frist neu zu laufen.

Daraus ergebe sich, dass hinsichtlich der ab dem Jahr 2005 fällig gewordenen Abgaben (Lohnabgaben 2005) die fünfjährige Verjährungsfrist noch nicht abgelaufen sei.

Die Umsatzsteuernachforderungen 1999 bis 2003 hätten die Fälligkeiten 15. Februar 2000, 2001, 2003 und 16. Februar 2004. Der früheste Ablauf der Verjährungsfrist wäre in Bezug auf

diese Abgaben der 31. Dezember 2005. Die Bearbeitung des Stundungsansuchens vom 5. Oktober 2004 (u.a. die Aufforderung zur Angabe der offenen Kundenforderungen, aber auch die Bewilligungen) würde für sich alleine eine Unterbrechungshandlung darstellen, die die Einhebungsverjährung der verfahrensgegenständlichen Abgaben in die weitere Zukunft schiebe. Weder zum Zeitpunkt der Erlassung des gegenständlichen Haftungsbescheides noch dieser Berufungsvorentscheidung sei bzw. wäre Verjährung eingetreten.

Zur Frage des Verschuldens sei zudem anzumerken, dass die lohnabhängigen Abgaben spätestens am 15. Jänner 2004 bzw. 16. Jänner 2006 hätten abgeführt werden müssen. Wie aus dem Bericht vom 15. März 2006 hervorgehe, handle es sich bei den nun im Haftungswege vorgeschriebenen Beträgen in Höhe von € 26.260,92 um Abfuhrdifferenzen, also um Beträge, die in der Buchhaltung bzw. den Lohnkonten offen ausgewiesen gewesen seien. Davon wiederum wären € 15.881,17 reine Lohnsteuer, also eine Abgabe, die von den tatsächlich ausbezahlten Löhnen abzuziehen gewesen wäre. Bezüglich dieses Betrages, der fast die Hälfte des Haftungsbetrages ausmache, könne nicht einmal mangelnde Liquidität eingewendet oder auf den Gleichbehandlungsgrundsatz verwiesen werden.

Im Übrigen bestehe der im Haftungsbescheid zum Ausdruck kommende Vorwurf lediglich darin, die entsprechenden Beträge nicht bereits bei jeweiliger Fälligkeit einbezahlt zu haben, und das auf den Zeitraum 15. Februar 2000 bis 16. Jänner 2006. Allfällige Vorwürfe, im Nachhinein Sanierungsmaßnahmen verabsäumt oder verspätete Antragstellungen bei Gericht vorgenommen zu haben, seien von vornherein nicht Thema dieses Haftungsverfahrens gewesen.

Das schuldhafte Verhalten liege – wie bereits dargelegt – darin, nicht bereits zu den jeweiligen Fälligkeiten die Selbstbemessungsabgaben abgeführt zu haben, und zwar bis Mitte Jänner 2006. Spätere Maßnahmen, seien es Tätigkeiten, Duldungen oder Unterlassungen könnten das bereits gesetzte Fehlverhalten nicht mehr nachträglich beseitigen.

Bei der Ermessensentscheidung sei durchaus auf die gegenwärtigen finanziellen Verhältnisse Rücksicht genommen worden, schließlich sei der Bw. nur für einen Teil der uneinbringlich gewordenen Abgabenschuldigkeiten zur Haftung herangezogen worden. Im Übrigen sei darauf zu verweisen, dass selbst Vermögenslosigkeit oder das Fehlen von Einkünften des Haftungspflichtigen der Geltendmachung der Haftung nicht entgegenstünde (VwGH 28.5.2008, [2006/15/0089](#), 18.10.2005/2004/14/0112). Eine allfällige derzeitige Uneinbringlichkeit schließe nicht aus, dass künftig neu hervorgekommenes Vermögen oder künftig erzielte Einkünfte zur Einbringlichkeit führen.

Dagegen beantragte der Bw. mit Eingabe vom 9. September 2010 ohne weiters Vorbringen die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Über die Berufung wurde erwogen:

Soweit in den Verfahrensvorschriften nicht anderes bestimmt ist, können gemäß § 9 ZustG die Parteien und Beteiligten andere natürliche oder juristische Personen oder eingetragene Personengesellschaften gegenüber der Behörde zur Empfangnahme von Dokumenten bevollmächtigen (Zustellungsvollmacht).

Abs. 3: Ist ein Zustellungsbevollmächtigter bestellt, so hat die Behörde, soweit gesetzlich nicht anderes bestimmt ist, diesen als Empfänger zu bezeichnen. Geschieht dies nicht, so gilt die Zustellung als in dem Zeitpunkt bewirkt, in dem das Dokument dem Zustellungsbevollmächtigten tatsächlich zugekommen ist.

In der Berufungsvorentscheidung vom 9. August 2010 hat das Finanzamt dargetan, dass im Hinblick auf die Berufung gegen den Haftungsbescheid davon auszugehen ist, dass der Haftungsbescheid dem Zustellbevollmächtigten tatsächlich zugekommen ist und hat weiters dargetan, weshalb die direkte Zustellung an den Bw. als zweckmäßig im Sinne des [§ 103 Abs. 1 BAO](#) erachtete.

Diesen Ausführungen ist der Bw. im Vorlageantrag nicht entgegengetreten.

Tritt der Abgabepflichtige den in der Berufungsvorentscheidung enthaltenen Fakten nicht entgegen, so kann die Berufungsbehörde diese als richtig annehmen (VwGH 19.9.1995, [91/14/0208](#)).

Der Haftungsbescheid wurde daher rechtswirksam zugestellt.

Gemäß § 9 BAO haften die in den §§ 80 ff bezeichneten Vertreter neben den durch sie vertretenen Abgabepflichtigen für die diese treffenden Abgaben insoweit, als die Abgaben infolge schuldhafter Verletzung der den Vertretern auferlegten Pflichten nicht eingebracht werden können.

Gemäß § 80 Abs. 1 BAO haben die zur Vertretung juristischer Personen berufenen Personen und die gesetzlichen Vertreter natürlicher Personen alle Pflichten zu erfüllen, die den von ihnen Vertretenen obliegen, und sind befugt, die diesen zustehenden Rechte wahrzunehmen. Sie haben dafür zu sorgen, dass die Abgaben aus den Mitteln, die sie verwalten, entrichtet werden.

Voraussetzung für die Geltendmachung der Haftung ist die Uneinbringlichkeit der haftungsgenständlichen Abgaben bei der Primärschuldnerin.

Mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom 7. Februar 2006 wurde über das Vermögen der GmbH das Ausgleichsverfahren eröffnet, welches am 2. Mai 2006 eingestellt und gleichzeitig der Anschlusskunkurs eröffnet wurde.

Mit Beschluss des Gerichtes vom 20. August 2008 wurde der Konkurs nach erfolgter Schlussverteilung aufgehoben und die Firma per 23. Dezember 2008 im Firmenbuch gelöscht.

Die Konkursquote betrug 19,435845% (19,0280% sowie Nachtragsverteilung in Höhe von 0,407845%).

Die haftungsgegenständlichen Abgaben sind uneinbringlich.

Der Bw. war seit 27. Juni 1977 bis zur Konkurseröffnung als handelsrechtlicher Geschäftsführer im Firmenbuch eingetragen und kann daher zur Haftung gemäß §§ 9 und 80 BAO herangezogen werden.

Angemerkt wird, dass im Zeitraum 27. Juni 1977 bis 4. Mai 2006 als weiterer handelsrechtlicher Geschäftsführer A. tätig war, allerdings vom Bw. eine Aufteilung der Geschäftsführerkompetenzen nicht behauptet wurde.

Im Haftungsverfahren ist es Aufgabe des Geschäftsführers darzutun, weshalb er nicht dafür Sorge tragen konnte, dass die Gesellschaft die angefallenen Abgaben entrichtet hat, widrigenfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung angenommen werden darf. Hat der Geschäftsführer schuldhaft seine Pflicht verletzt, für die Abgabentrückung aus den Mitteln der Gesellschaft zu sorgen, so darf die Abgabenbehörde auch davon ausgehen, dass die Pflichtverletzung Ursache für die Uneinbringlichkeit war. Nicht die Abgabenbehörde hat das Ausreichen der Mittel zur Abgabentrückung nachzuweisen, sondern der zur Haftung herangezogene Geschäftsführer das Fehlen ausreichender Mittel. Der Geschäftsführer haftet für nicht entrichtete Abgaben der Gesellschaft auch dann, wenn die ihm zur Verfügung stehenden Mittel auch zur Entrückung aller Verbindlichkeiten der Gesellschaft nicht ausreichen, es sei denn, er weist nach, dass diese Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet wurden. Widrigenfalls haftet der Geschäftsführer für die in Haftung gezogenen Abgaben zur Gänze (VwGH 24.9.2003, [2001/13/0286](#)).

Weder die Frage, ob den Geschäftsführer ein Verschulden am Eintritt der Zahlungsunfähigkeit der GmbH trifft, noch andere als abgabenrechtliche Pflichten - etwa die Pflicht, rechtzeitig einen Konkursantrag zu stellen oder ein Ausgleichsverfahren zu betreiben - sind für die Haftung gemäß § 9 BAO von Bedeutung (VwGH vom 30.5.1989, [89/14/0043](#)).

Die diesbezüglichen Ausführungen gehen daher ins Leere.

Geht einem Haftungsbescheid ein Abgabenbescheid voran, so ist die Behörde daran gebunden und sie hat sich in der Entscheidung über die Heranziehung zur Haftung grundsätzlich an diesen Bescheid zu halten. Durch [§ 248 BAO](#) ist dem Haftenden ein Rechtszug gegen den

Abgabenbescheid eingeräumt. Geht der Entscheidung über die Heranziehung zur Haftung kein Abgabenbescheid voran, so gibt es eine solche Bindung nicht. Ob ein Abgabeanpruch gegeben ist, ist in diesem Fall als Vorfrage im Haftungsverfahren von dem für die Entscheidung über die Haftung zuständigen Organ zu entscheiden (VwGH 17.12.1996, [94/14/0148](#) und VwGH 30.3.2006, [2003/15/0125](#)).

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 2.3.2006, [2006/15/0087](#)) wird durch Eröffnung des Konkurses über das Vermögen eines Steuerpflichtigen das gesamte, der Exekution unterworfene Vermögen, das dem Gemeinschuldner zu dieser Zeit gehört oder das er während des Konkurses erlangt (Konkursmasse), dessen freier Verfügung entzogen. Der Masseverwalter ist für die Zeit seiner Bestellung betreffend die Konkursmasse - soweit die Befugnisse des Gemeinschuldners beschränkt sind - gesetzlicher Vertreter des Gemeinschuldners iSd. [§ 80 BAO](#). Auch in einem Abgabungsverfahren tritt nach der Konkurseröffnung der Masseverwalter an die Stelle des Gemeinschuldners, soweit es sich um Aktiv- oder Passivbestandteile der Konkursmasse handelt. Die Abgaben sind daher während des Konkursverfahrens gegenüber dem Masseverwalter, der insofern den Gemeinschuldner repräsentiert, festzusetzen.

Die dem Haftungsbescheid zu Grunde liegenden Abgabenfestsetzungsbescheide betreffend Umsatzsteuer wurden am 16. Mai 2006, somit während des Konkursverfahrens erlassen. Die Zustellung erfolgte an die GmbH z.H. des Masseverwalters.

Durch die bloße Zustellung der an die Gemeinschuldnerin gerichteten Erledigung an den Masseverwalter ist sie diesem gegenüber jedoch nicht wirksam geworden.

Daraus folgt, dass dem Haftungsbescheid keine wirksam zugestellten Umsatzsteuerbescheide vorangehen.

Allerdings ist die erstmalige Geltendmachung eines Abgabeanpruches anlässlich der Erlassung eines Haftungsbescheides zulässig.

Gemäß § 207 Abs. 1 BAO idF BGBl I 2004/57 unterliegt das Recht, eine Abgabe festzusetzen, nach Maßgabe der nachstehenden Bestimmungen der Verjährung.

Abs. 2: Die Verjährungsfrist beträgt bei den Verbrauchsteuern, bei den festen Stempelgebühren nach dem II. Abschnitt des Gebührengesetzes 1957, weiters bei den Gebühren gemäß § 17a des Verfassungsgerichtshofgesetzes 1953 und § 24 des Verwaltungsgerichtshofgesetzes 1985 drei Jahre, bei allen übrigen Abgaben fünf Jahre. Soweit eine Abgabe hinterzogen ist, beträgt die Verjährungsfrist sieben Jahre. Das Recht, einen Verspätungszuschlag, Anspruchszinsen oder Abgabenerhöhungen festzusetzen, verjährt gleichzeitig mit dem Recht auf Festsetzung der Abgabe.

Gemäß § 208 Abs. 1 BAO beginnt die Verjährung

a.) in den Fällen des § 207 Abs. 2 mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabeananspruch entstanden ist, soweit nicht im Abs. 2 ein anderer Zeitpunkt bestimmt wird;

b) in den Fällen des § 207 Abs. 3 mit dem Ablauf des Jahres, in dem die Voraussetzung für die Verhängung der genannten Strafen oder für die

Anforderung der Kostenersätze entstanden ist;

c) in den Fällen des § 207 Abs. 4 mit dem Ablauf des Jahres, in dem die rückzufordernden Beihilfen, Erstattungen, Vergütungen oder Abgeltungen geleistet wurden;

d) in den Fällen des § 200 mit dem Ablauf des Jahres, in dem die Ungewissheit beseitigt wurde;

e) in den Fällen des Eintritts eines rückwirkenden Ereignisses im Sinn des § 295a mit Ablauf des Jahres, in dem das Ereignis eingetreten ist.

Werden gemäß § 209 Abs. 1 BAO innerhalb der Verjährungsfrist (§ 207) nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabeananspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen (§ 77) von der Abgabenbehörde unternommen, so verlängert sich die Verjährungsfrist um ein Jahr. Die Verjährungsfrist verlängert sich jeweils um ein weiteres Jahr, wenn solche Amtshandlungen in einem Jahr unternommen werden, bis zu dessen Ablauf die Verjährungsfrist verlängert ist.

Abs. 2: Die Verjährung ist gehemmt, solange die Geltendmachung des Anspruches innerhalb der letzten sechs Monate der Verjährungsfrist wegen höherer Gewalt nicht möglich ist.

Abs. 3: Das Recht auf Festsetzung einer Abgabe verjährt spätestens zehn Jahre nach Entstehung des Abgabeananspruches (§ 4).

Gemäß § 207 Abs. 2 BAO idF BGBl. I Nr. 105/210 beträgt die Verjährungsfrist bei den Verbrauchsteuern, bei den festen Stempelgebühren nach dem II. Abschnitt des Gebührengesetzes 1957, weiters bei den Gebühren gemäß § 17a des Verfassungsgerichtshofgesetzes 1953 und § 24 des Verwaltungsgerichtshofgesetzes 1985 drei Jahre, bei allen übrigen Abgaben fünf Jahre. Soweit eine Abgabe hinterzogen ist, beträgt die Verjährungsfrist zehn Jahre. Das Recht, einen Verspätungszuschlag, Anspruchszinsen, Säumniszuschläge oder Abgabenerhöhungen festzusetzen, verjährt gleichzeitig mit dem Recht auf Festsetzung der Abgabe.

§ 207 Abs. 2 BAO in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 105/2010 ist erstmals auf Abgaben anzuwenden, für die der Abgabeananspruch nach dem 31. Dezember 2002 entstanden ist (§ 323 BAO).

Der Bw. wurde hinsichtlich der Umsatzsteuer 1999 in Höhe von ATS 5.566,30 (€ 404,52) und der Umsatzsteuer 2000 in Höhe von ATS 24.563,50 (€ 1.785,10) mit Strafverfügung vom 20. Oktober 2006, rechtskräftig geworden am 24. Oktober 2006 wegen Abgabenhinterziehung gemäß [§ 33 Abs. 1 FinStrG](#) zu einer Geldstrafe in Höhe von € 1.600,00 bzw. 5 Tagen Ersatzfreiheitsstrafe verurteilt. Insoweit beträgt die Verjährungsfrist daher 7 Jahre.

Die Festsetzungsverjährung wurde durch die rechtswirksam zugestellten Erstbescheide zur Umsatzsteuer und die im Jahre 2006 stattgefundene Außenprüfung hinsichtlich der Umsatzsteuern 1999-2003 unterbrochen, weshalb sich folgende Verjährungsfristen ergeben:

	U 1999	U 2000	U 2001	U 2003
Verjährungsfrist	7 Jahre	a) 5 Jahre € 2.505,36 b) 7 Jahre € 1.785,10	5 Jahre	5 Jahre
Verjährungstermin	31.12.2006	a) 31.12.2005 b) 31.12.2007	31.12.2006	31.12.2008
Erstbescheid	5.02.2001	18.03.2002	12.05.2003	01.07.2005
Verjährungstermin (Verl. um 1 Jahr)	31.12.2007	a) 31.12.2006 b) 31.12.2008	31.12.2007	31.12.2009

Die im Jahr 2006 erfolgte Außenprüfung des Finanzamtes verlängerte die Verjährungsfrist lediglich bezüglich der hinterzogenen Umsatzsteuer 2000 um ein weiteres Jahr, somit bis 31. Dezember 2007, zumal die Amtshandlung in einem Jahr unternommen wurde, bis zu dessen Ablauf die Verjährungsfrist verlängert ist (vgl. [§ 209 Abs. 1 BAO](#)).

Im Erkenntnis vom 22. April 1992, 91/14/0009, hat der Verwaltungsgerichtshof noch ausgesprochen, wenn auch [§ 238 Abs. 1 BAO](#) auf die Bemessungsverjährung Bezug nimmt, könnten hinsichtlich der Bemessungsverjährung gesetzte Unterbrechungshandlungen nicht auf die Einhebungsverjährung durchschlagen. Hiezu ist aber zu beachten, dass nach der vor der Entscheidung des verstärkten Senates vom 18. Oktober 1995, 91/13/0037, VwSlg 7038 F/1995, bestehenden Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes die nur gegen einen Gesamtschuldner gerichtete Abgabensfestsetzung hinsichtlich des durch sie nicht berührten Gesamtschuldners keine Änderung des Laufes der Bemessungsverjährung bewirkt hat. In diesem Erkenntnis des verstärkten Senates hat der Verwaltungsgerichtshof sodann für den damals zu beurteilenden Bereich der Einhebungsverjährung die anspruchsbezogene Wirkung von Unterbrechungshandlungen als dem Gesetz entsprechend angesehen. Der Verwaltungsgerichtshof hat also mit dem Erkenntnis des verstärkten Senates den Standpunkt einer personenbezogenen Wirkung von Unterbrechungshandlungen nicht mehr aufrecht erhalten und sich zur Auffassung der anspruchsbezogenen Wirkung von Unterbrechungshandlungen bekannt. Im Erkenntnis vom 9. November 2000, 2000/16/0336, hat der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, dass die durch den verstärkten Senat in Bezug auf die Einhebungsverjährung getroffene Aussage auch für den Bereich der Bemessungsverjährung zu gelten hat. Die der Rechtsansicht des verstärkten Senates vom 18. Oktober 1995, 91/13/0037, zu Grunde liegende anspruchsbezogene Wirkung von Unterbrechungen hat durch die über § 224 Abs. 3 und [§ 238 Abs. 1 BAO](#) geschaffene Verknüpfung von Bemessungs- und Einhebungsverjährung auch zur Folge, dass hinsichtlich

der Bemessungsverjährung gesetzte Amtshandlungen iSd [§ 209 Abs. 1 BAO](#) Auswirkungen auf die Einhebungsverjährung zeitigen. Wenn schon, wie dies im Erkenntnis des verstärkten Senates ausgesprochen wird, jede Amtshandlung nach [§ 238 Abs. 2 BAO](#) die Verjährung des in [§ 238 Abs. 1 BAO](#) genannten Rechtes gegenüber jedem unterbricht, der als Zahlungspflichtiger in Betracht kommt, gilt dies im Hinblick auf § 224 Abs. 3 und [§ 238 Abs. 1 BAO](#) entsprechend auch für Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches iSd [§ 209 Abs. 1 BAO](#).

Als solche Maßnahme zur Geltendmachung des Abgabenanspruches bzw. zur Feststellung des Abgabepflichtigen ist die Melderegisteranfrage des Finanzamtes vom 6. November 2008 zur Feststellung des Wohnsitzes des Bw. sowie der Vorhalt des Finanzamtes an den Bw. vom 7. November 2008 betreffend Haftungsinanspruchnahme anzusehen.

Diese Maßnahmen ergingen bezüglich der Umsatzsteuer 1999, der Umsatzsteuer 2000 - soweit sie nicht die hinterzogenen Abgaben betrifft – erst nach bereits eingetretener Festsetzungsverjährung. (siehe Tabelle).

Der Berufung war daher insoweit stattzugeben.

Durch die genannten Maßnahmen des Jahres 2008 wurde die Verjährungsfrist, soweit sie die hinterzogenen Abgaben betrifft, um ein weiteres Jahr, somit bis 31. Dezember 2009 verlängert. Eine Verjährung ist daher nicht eingetreten.

Hinsichtlich der Lohnabgaben 2003 kann schon alleine im Hinblick auf die im Jahr 2006 ergangene Lohnsteuerprüfung keine Festsetzungsverjährung eingetreten sei, da durch diese die Verjährungsfrist um ein Jahr, somit bis 31. Dezember 2009 verlängert wurde. Der diesbezügliche Bescheid vom 17. März 2006 ist an die GmbH adressiert.

Ausführungen zur Rechtmäßigkeit der Zustellung des betreffenden Bescheides sind entbehrlich, zumal auch bei nicht wirksamer Zustellung mangels Festsetzungsverjährung auch die erstmalige Geltendmachung des Abgabenanspruches anlässlich der Erlassung eines Haftungsbescheides zulässig ist.

Auf die Einhebungsverjährung war hier nicht einzugehen, da diese gemäß [§ 238 BAO](#) nicht vor der Festsetzungsverjährung eintreten kann.

Den Ausführungen, dass die GmbH laufend Stundungs- bzw. Ratenansuchen eingebracht habe, denen stets Folge gegeben worden sei, ist entgegenzuhalten, dass die abgabenbehördlichen Prüfungen, die zu den haftungsgegenständlichen Nachforderungen führten, erst nach Eröffnung des Ausgleiches bzw. des Anschlusskonkurses stattfanden. Die Raten- und Stundungsgesuche der GmbH wurden vor der Ausgleichseröffnung eingebracht

und konnten sich daher nicht auf die nunmehr haftungsgegenständlichen Abgabenschuldigkeiten beziehen. Das diesbezügliche Vorbringen geht daher ins Leere.

Hatte der Geschäftsführer Gesellschaftsmittel zur Verfügung, die zur Befriedigung sämtlicher Schulden der Gesellschaft nicht ausreichen, so ist er nur dann haftungsfrei, wenn er im Verwaltungsverfahren nachweist, dass er die vorhandenen Mittel zur anteiligen Befriedigung aller Verbindlichkeiten verwendet und somit die Abgabenschulden nicht schlechter behandelt hat. Wenn die Behauptung und Nachweisung des Ausmaßes der quantitativen Unzulänglichkeit der in den Fälligkeitszeitpunkten der Abgaben zur Verfügung stehenden Mittel im Verwaltungsverfahren unterlassen wird, kommt eine Beschränkung der Haftung bloß auf einen Teil der uneinbringlichen Abgabenschulden nicht in Betracht.

In der Berufung wird weiters vorgebracht, dass der Bw. keinen Zugriff auf die Geschäftsunterlagen mehr habe, da diese dem Unternehmensberater übergeben worden seien. Im Übrigen sei die Schließung des Unternehmens bereits per 26. Juni 2006 erfolgt. Zum Nachweis, dass eine Ungleichbehandlung der Abgabenschuldigkeiten gegenüber den anderen Verbindlichkeiten nicht stattgefunden habe, wurde weiters die Einvernahme der Unternehmensberater beantragt.

Diesem Vorbringen ist entgegenzuhalten, dass der Geschäftsführer durch die Übergabe der Geschäftsunterlagen an Dritte ebenso wenig wie durch die amtswegige Löschung der Firma von seiner ihn treffenden besonderen Behauptungs- und Beweislast befreit wird, da ein Geschäftsführer für die Möglichkeit des Nachweises seines pflichtgemäßen Verhaltens vorzusorgen hat (z.B. VwGH vom 21.12.2007, [2007/17/0204](#)).

Im Übrigen hat der Bw. nicht dargetan, weshalb es ihm nicht möglich sei, sich diese Unterlagen wiederzubeschaffen.

Wer weiß, dass Unterlagen zu Beweis Zwecken bedeutsam sind, riskiert bei ihrer Vernichtung, dass diese Vorgangsweise - vor allem, soweit ihn eine erhöhte Mitwirkungspflicht trifft - in freier Beweiswürdigung entsprechend berücksichtigt wird (vgl. Ritz, BAO-Kommentar², § 132).

Die bloße Behauptung, die (nicht) vorhandenen Mittel seien auf alle Gläubiger gleich aufgeteilt worden, stellt nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 20.4.1999, [94/14/0147](#)) keine ausreichend konkrete, sachbezogene Behauptung dar, die der dem Bw. obliegenden besonderen Behauptungs- und Beweislast genügt.

Dem Begehren, die namentlich genannten Unternehmensberater einzuvernehmen, um Feststellungen dahingehend treffen zu können, dass der Gleichbehandlungsgrundsatz nicht verletzt wurde, ist zu entgegnen, dass eine Zeugenaussage den Liquiditätsstatus nicht

ersetzen kann und weiters ein solcher Antrag auf einen Erkundungsbeweis hinausläuft.

Gemäß dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 30. Oktober 2001, [98/14/0082](#), ist die Behörde nicht gehalten, einen Erkundungsbeweis aufzunehmen.

Davon abgesehen, hat das Finanzamt dem Ersuchen um Zeugeneinvernahme entsprochen.

Das Ergebnis der Ermittlung wurde in der Berufungsvorentscheidung dargetan.

Diesen Fakten ist der Bw. im Vorlageantrag nicht entgegengetreten.

Dem Aktenvermerk über die Vernehmung des Herrn S. ist zu entnehmen, dass bereits der Masseverwalter Geschäfts- und Buchhaltungsunterlagen gesucht hätte, woraus geschlossen werden muss, dass die Unterlagen nicht bzw. nicht vollständig den Unternehmensberatern übergeben wurden.

Weiters ist der Niederschrift zu entnehmen, dass ab Sommer 2005 Lieferanten nur mehr auf Zug-um-Zug-Geschäfte eingegangen seien.

In seinem Erkenntnis vom 28. September 2004, 2001/14/0176, hat der Verwaltungsgerichtshof unter Bezugnahme auf Vorjudikatur zum Ausdruck gebracht, dass sich der Grundsatz der Gläubigergleichbehandlung auch auf Zahlungen bezieht, die zur Aufrechterhaltung des Geschäftsbetriebes erforderlich sind, eine Privilegierung von Gläubigern daher auch in der Barzahlung von Wirtschaftsgütern ("Zug-um-Zug-Geschäfte") besteht.

Weiters ergibt sich aus der Aktenlage, dass bis in das Jahr 2006 Löhne gezahlt wurden.

Hinsichtlich der haftungsgegenständlichen Lohnsteuer ergibt sich bereits aus § 78 EStG, dass der Arbeitgeber, falls die ihm zur Verfügung stehenden Mittel nicht ausreichen, die Lohnsteuer von dem tatsächlich zur Auszahlung gelangten niedrigeren Betrag zu berechnen und einzubehalten hat. Wird die Lohnsteuer nicht einbehalten und an das Finanzamt abgeführt, ist ungeachtet der wirtschaftlichen Schwierigkeiten einer GmbH nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes von einer schuldhaften Pflichtverletzung auszugehen.

Gerade aus dem Umstand, dass der Bw. die Löhne ausbezahlt sowie Zahlungen, die zur Aufrechterhaltung des Betriebes erforderlich waren, Zug um Zug getätigt hat, ergibt sich, dass er die andrängenden Gläubiger nicht gleichmäßig befriedigt hat. Vielmehr hat er die Forderung der (des) Arbeitsnehmer(s), bzw. einzelner Geschäftspartner bevorzugt befriedigt und damit den Grundsatz der Gleichbehandlung aller andrängenden Gläubiger, darunter des Bundes als Abgabengläubiger schuldhaft verletzt.

Weiters ergibt sich die schuldhafte Pflichtverletzung betreffend Umsatzsteuer 2000 in Höhe von € 1.785,10 aus dem Umstand der Verurteilung wegen Abgabenhinterziehung gemäß [§ 33 Abs. 1 FinStrG](#).

Ergänzend ist festzustellen, dass dem Betriebsprüfungsbericht zu entnehmen ist, dass an die GmbH ausgestellte Rechnungen in Wahrheit Arbeiten am Privathaus des Bw. betrafen. Weiters konnten vom Bw. Empfänger für Aufwendungen (betreffend die Jahre 1999 bis 2003) wie Ladenhilfen, Vermittlungsprovisionen, Geschenke, „Pflegegelder“ (damit die Geräte vom Kunden sorgfältig behandelt werden) nicht genannt werden.

Ausgehend von dieser Rechtsprechung darf daher davon ausgegangen werden, dass der Bw. den Gleichbehandlungsgrundsatz schuldhaft verletzt hat.

Da der Bw., wie sich aus dem Sachverhalt ergibt, trotz Aufforderung keinen Liquiditätsstatus vorgelegt hat, kommt auch eine quotenmäßige Beschränkung der Haftung nicht in Betracht.

In der Berufungsvorentscheidung hat das Finanzamt die Ermessensentscheidung ausführlich begründet.

Diesen Fakten ist der Bw. im Vorlageantrag nicht entgegengetreten, weshalb es genügt, auf diese Ausführungen zu verweisen.

Im Übrigen hat der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 25.6.1990, [89/15/0067](#), dargetan, dass die vom Bw. geltend gemachten Billigkeitsgründe, deren Berücksichtigung er bei der Ermessensübung vermisst, nämlich sein geringes Einkommen bzw.

Gesundheitszustand, in keinem erkennbaren Zusammenhang mit der Geltendmachung der Haftung stehen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 9. Juni 2011