

IM NAMEN DER REPUBLIK!

Das Bundesfinanzgericht hat durch

den Richter Mag. Alfred Zinöcker

in der Beschwerdesache BF, gegen den Bescheid des Finanzamtes C vom 4. Oktober 2011 betreffend Haftung gemäß § 9 in Verbindung mit § 80 BAO für Abgabenschuldigkeiten der Firma X-GmbH zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird teilweise stattgegeben.

Die Haftungsanspruchnahme wird auf folgende Abgabenschuldigkeiten eingeschränkt:

Abgabenart	Zeitraum	Betrag
Umsatzsteuer	12/08	4.140,76
Säumniszuschlag 1	2008	22,25
Umsatzsteuer	01/09	1.094,67
Pfändungsgebühr	2009	85,08
Barauslage	2009	0,18
Körperschaftsteuer	04-06/09	218,67
Säumniszuschlag 1	2009	122,70
Säumniszuschlag 1	2009	21,89
Umsatzsteuer	2007	2.545,67
Werbeabgabe	2007	2.805,92
Säumniszuschlag 1	2008	50,91
Werbeabgabe	2008	8.648,45
Werbeabgabe	01/09	360,85
Umsatzsteuer	2008	1.977,48
Summe		22.095,48

Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Mit Gesellschaftsvertrag vom 17.4.2007 wurde die Firma X=GmbH (Primärschuldnerin) mit Sitz in A gegründet. Gesellschafter (mit einem Gesellschaftsanteil von je 50 %) und selbständig vertretungsbefugte Geschäftsführer waren B und der Beschwerdeführer.

Durch Umlaufbeschluss dieser beiden Gesellschafter vom 20.1.2009 wurde B mit sofortiger Wirkung als Geschäftsführer abberufen. Ferner wurde der Gesellschaftsvertrag geändert und der Sitz nach C verlegt.

Der Beschwerdeführer beantragte für die Gesellschaft mit Eingabe vom 13.3.2009 die Gewährung einer Zahlungserleichterung zur Abdeckung des zu diesem Zeitpunkt aushaftenden Abgabenzurückstandes in Höhe von 22.241,12 €, welches mit der allgemeinen Wirtschaftskrise, der verschlechterten Zahlungsmoral der Kunden und der Verzögerung von Polizzierungen aus dem Versicherungsgeschäft begründet wurde. Der Bereich Werbeagentur sei aufgegeben worden, sodass in der Folge ab März 2009 aus der bestehenden Sparte Versicherung keine weiteren Umsatzsteuern mehr anfallen würden.

Das Finanzamt wies dieses Zahlungserleichterungsansuchen mit Bescheid vom 25.3.2009 ab, da der aushaftende Rückstand im Wesentlichen auf die nicht erfolgte Zahlung solcher selbst zu berechnender bzw. einzubehaltender und abzuführender Abgaben zurückzuführen sei, in deren sofortiger voller Entrichtung keine erhebliche Härte erblickt werden könne.

Aufgrund einer Zuteilung des Falles zum Außendienst hielt der Vollstreckungsbeamte des Finanzamtes am 1.4.2009 fest, dass er zweimal erfolglos eine Begehung versucht habe, das Büro der Gesellschaft jedoch verschlossen gewesen sei. Der Beschwerdeführer sei telefonisch erreicht worden. Dieser habe mitgeteilt, dass das Büro nicht mehr besetzt sei, da der Verlag nicht mehr betrieben werde und nur mehr Versicherungen (für zwei Betriebe) vermittelt würde. Der Mietvertrag laufe noch bis 2010, es werde dringend ein Nachmieter gesucht. Die Büroeinrichtung sei geleast, der Kopierer stehe im Eigentum einer näher bezeichneten Firma. Die Gesellschaft besitze keinerlei Vermögen. Seit 02/2009 falle keine Umsatzsteuer mehr an, da nur mehr Versicherungen vermittelt würden. Die letzten angefallenen Lohnabgaben 01/2009 würden bis Anfang der 15. Kalenderwoche bekannt gegeben. Der Beschwerdeführer werde am 15.4.2009 am Finanzamt vorsprechen und 5.000,00 € bar einzahlen. Weiters werde er eine Aufstellung über die Einkommens-

und Vermögensverhältnisse sowie eine Fortführungsprognose vorlegen und sich neuerlich um eine Zahlungsvereinbarung bemühen.

Am 15.4.2009 wurde die angekündigte Teilzahlung in Höhe von 5.000,00 € geleistet.

Mit Eingabe vom 22.4.2009 wurde um Begleichung des Rückstandes in zehn Raten ersucht. Diese Zahlungserleichterung bewilligte das Finanzamt mit Bescheid vom 30.4.2009. Demnach wären ab 25.5.2009 monatliche Raten in Höhe von 2.262,00 € zu leisten gewesen. Tatsächlich wurde in weiterer Folge jedoch nur mit Wirksamkeit vom 27.5.2009 die erste Rate in Höhe von 2.262,00 € durch Überweisung entrichtet. Weitere Zahlungen erfolgten nicht mehr.

Im Einbringungsakt erliegt die Kopie eines Auszuges des Kontos der Gesellschaft bei der Sparkasse Oberösterreich vom 3.7.2009. Darin wird zwar nur ein negativer Saldo in Höhe von 304,67 € ausgewiesen, allerdings ist auf diesem auch ersichtlich, dass Einzüge über 1.231,44 € und 128,91 € per 3.7.2009 nicht mehr durchgeführt wurden.

Mit Eingabe vom 24.6.2009 ersuchte der damalige Rechtsvertreter der Gesellschaft um Bekanntgabe des offenen Abgabengrückstandes, welchen das Finanzamt mit Schreiben vom 27.8.2009 bekannt gab.

Unmittelbar zuvor wies das Finanzamt die Gesellschaft in einer Zahlungsaufforderung vom 25.8.2009 auf einen offenen Abgabengrückstand in Höhe von 60.747,77 € und die beabsichtigte Einbringung eines Konkursantrages hin, sollten nicht binnen zwei Wochen mindestens 75 % dieses Rückstandes beglichen werden.

In einer Eingabe vom 18.9.2009 wies der Rechtsvertreter der Gesellschaft darauf hin, dass das operative Geschäft der Gesellschaft eingestellt worden sei, verwertbare Aktiven nicht vorhanden wären und bei Stellung eines Konkursantrages mit einer Abweisung desselben mangels Vermögens zu rechnen sei. Diesen Schritt wolle die Gesellschaft durch Abschluss eines außergerichtlichen Ausgleiches vermeiden. Es wurde allerdings nicht dargelegt, wie dieser angesichts der Vermögenslosigkeit der Gesellschaft finanziert werden sollte.

Das Finanzamt teilte der Gesellschaft in einem zu Handen des Beschwerdeführers zugestellten Schreiben vom 23.10.2009 mit, dass der Abgabengläubiger einem außergerichtlichen Ausgleich nicht zustimmen, sondern beim Landesgericht C einen Konkursantrag einbringen werden.

Der in weiterer Folge vom Finanzamt gestellte Konkursantrag wurde vom Landesgericht C mit Beschluss vom 5.1.2010, GZ1, mangels kostendeckenden Vermögens abgewiesen. Ein von der OÖ Gebietskrankenkasse gestellter Konkursantrag wurde gleichfalls mit Beschluss vom 5.1.2010, GZ2, aus demselben Grund abgewiesen.

In einem Vorhalt vom 6.5.2010 wies das Finanzamt den Beschwerdeführer darauf hin, dass bei der Gesellschaft im Hinblick auf die rechtskräftige Konkursabweisung mangels Vermögens folgende Abgabenschuldigkeiten uneinbringlich wären:

Abgabenart	Zeitraum	Fälligkeit	Betrag
Umsatzsteuer	12/08	16.02.2009	12.422,29
Säumniszuschlag 1	2008	19.02.2009	66,75
Umsatzsteuer	01/09	16.03.2009	3.284,00
Pfändungsgebühr	2009	31.03.2009	255,25
Barauslage	2009	31.03.2009	0,55
Körperschaftsteuer	04-06/09	15.05.2009	656,00
Säumniszuschlag 1	2009	20.05.2009	368,10
Säumniszuschlag 1	2009	20.05.2009	65,68
Umsatzsteuer	2007	15.02.2008	7.637,02
Werbeabgabe	2007	15.06.2009	8.417,77
Säumniszuschlag 1	2008	18.06.2009	152,74
Säumniszuschlag 1	2009	17.08.2009	168,36
Stundungszinsen	2009	17.08.2009	182,59
Körperschaftsteuer	07-09/09	17.08.2009	438,00
Werbeabgabe	2008	20.08.2009	25.945,34
Werbeabgabe	01/09	16.03.2009	1.082,55
Umsatzsteuer	01-05/09	15.07.2009	1.986,00
Säumniszuschlag 1	2009	16.10.2009	518,91
Säumniszuschlag 2	2008	16.12.2009	76,37
Säumniszuschlag 2	2009	16.12.2009	84,18
Säumniszuschlag 2	2009	18.01.2010	259,45
Umsatzsteuer	2008	16.02.2009	5.932,44
Verspätungszuschlag	2008	18.02.2010	540,00
Säumniszuschlag 1	2009	19.02.2010	118,65
Säumniszuschlag 3	2008	16.03.2010	76,37
Säumniszuschlag 3	2009	16.03.2010	84,18
Säumniszuschlag 3	2009	16.04.2010	259,45
Summe			71.953,99

Der Beschwerdeführer möge darstellen, welche konkreten Mittel oder Vermögenswerte die Gesellschaft (noch) zur Verfügung habe, um diese Abgabenschulden zu entrichten oder ob die Abgabenansprüche bei ihm im Haftungsweg durchgesetzt werden müssten. Weiters möge er darlegen, weshalb er nicht dafür Sorge tragen habe können, dass die Abgaben entrichtet wurden (z.B. Fehlen ausreichender Mittel, Zessionsvereinbarung, Einstellung der Überweisungen durch die Hausbank, Weisungen der Gesellschafter usw.). Die entsprechenden Unterlagen zum Beweis seiner Rechtfertigung wären vorzulegen. Falls vorhandene Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet worden wären, sei dies durch geeignete Unterlagen zu belegen. Schließlich wurde der Beschwerdeführer um Darlegung seiner persönlichen wirtschaftlichen Verhältnisse ersucht.

Zu diesem Vorhalt nahm der Beschwerdeführer mit Eingabe vom 20.5.2010 Stellung und führte aus, dass der damals verantwortliche Mitarbeiter zwar immer Zahlen vorgelegt habe und auf Grund der Vergangenheit entsprechendes Vertrauen gegeben gewesen sei. Als es dann mit Ausbruch der Krise zum Crash gekommen wäre, sei er mit dieser Abgabenschuld konfrontiert gewesen. Er ersuche um die Möglichkeit eines Vergleiches, da er gerade ein neues Unternehmen aufbaue und sich daher in keiner einfachen Situation befindet.

Dieser Stellungnahme war ein ausgefülltes Formblatt EV 7 (zu den wirtschaftlichen Verhältnissen des Beschwerdeführers), eine Kopie des Vermögensverzeichnisses nach § 100 KO (zum oben erwähnten Verfahren beim Landesgericht C zu GZ2), sowie ein Erhebungsblatt zu eben diesem Verfahren betreffend die damaligen wirtschaftlichen Verhältnisse der Gesellschaft angeschlossen. Darin wurde unter anderem angegeben, dass die Gesellschaft ihr Unternehmen am 31.5.2009 geschlossen habe, der letzte Jahresabschluss für 2007 gemacht worden sei, keine ordentliche Buchhaltung bestehe, keine Vermögenswerte vorlägen, die zumindest 4.000,00 € im Fall einer raschen Veräußerung wert wären, und auch der Geschäftsführer über kein Vermögen verfüge, das zumindest 4.000,00 € wert wäre.

Mit Haftungsbescheid vom 4.10.2011 nahm das Finanzamt den Beschwerdeführer gemäß §§ 9, 80 BAO für folgende Abgabenforderungen in Anspruch:

Abgabenart	Zeitraum	Fälligkeit	Betrag
Umsatzsteuer	12/08	16.02.2009	12.422,29
Säumniszuschlag 1	2008	19.02.2009	66,75
Umsatzsteuer	01/09	16.03.2009	3.284,00
Pfändungsgebühr	2009	31.03.2009	255,25
Barauslage	2009	31.03.2009	0,55
Körperschaftsteuer	04-06/09	15.05.2009	656,00
Säumniszuschlag 1	2009	20.05.2009	368,10

Säumniszuschlag 1	2009	20.05.2009	65,68
Umsatzsteuer	2007	15.02.2008	7.637,02
Werbeabgabe	2007	15.06.2009	8.417,77
Säumniszuschlag 1	2008	18.06.2009	152,74
Säumniszuschlag 1	2009	17.08.2009	168,36
Stundungszinsen	2009	17.08.2009	182,59
Körperschaftsteuer	07-09/09	17.08.2009	438,00
Werbeabgabe	2008	20.08.2009	25.945,34
Werbeabgabe	01/09	16.03.2009	1.082,55
Umsatzsteuer	01-05/09	15.07.2009	1.986,00
Säumniszuschlag 1	2009	16.10.2009	518,91
Säumniszuschlag 2	2008	16.12.2009	76,37
Säumniszuschlag 2	2009	16.12.2009	84,18
Säumniszuschlag 2	2009	18.01.2010	259,45
Umsatzsteuer	2008	16.02.2009	5.932,44
Summe			70.000,35

In der Bescheidbegründung wies das Finanzamt darauf hin, dass aufgrund der Konkursabweisung mangels Vermögens die Abgaben bei der Gesellschaft nicht mehr einbringlich wären. Der Beschwerdeführer sei laut Firmenbucheintrag vom 16.5.2007 bis 5.2.2010 Geschäftsführer und daher für die Entrichtung der abgabenrechtlichen Pflichten der Gesellschaft verantwortlich gewesen. Der Vorhalt vom 6.5.2010 sei nur unzureichend beantwortet worden. Das Fehlen der Mittel sowie die Gläubigergleichbehandlung seien in keiner Weise nachgewiesen bzw. durch ziffernmäßige Angaben dargestellt worden. Die Geltendmachung der Haftung stelle die einzige Möglichkeit zur Durchsetzung des Abgabenanspruches dar. Aufgrund des Alters des Beschwerdeführers (Jahrgang 1960) sei davon auszugehen, dass dieser noch geraume Zeit am Erwerbsleben teilnehme, sodass die Abgabenschuld bei ihm zumindest zum Teil auch einbringlich erscheine.

Gegen diesen Bescheid wurde mit Eingabe vom 24.10.2011 Beschwerde erhoben. Der Beschwerdeführer führte darin aus, dass die Gesellschaft während ihres Bestehens in zwei Aufgaben- und Verantwortungsbereiche geteilt gewesen sei. Einerseits in den Bereich Verlag und Werbung in A, wo Inserate für Publikationen verkauft worden seien. Diese Geschäfte seien ausschließlich im Verantwortungsbereich von B gelegen. Aus diesem Geschäftsbereich stammten auch sämtliche im Haftungsbescheid angeführten Abgabenzurückstände. B habe sich in einer Vereinbarung vom 11.3.2011 auch ausdrücklich bereit erklärt, die bescheidmäßig definierten Forderungen zu begleichen. Das Büro in C

sei ausschließlich im Versicherungsvermittlungsgeschäft tätig gewesen, wodurch keine Umsatzsteuer angefallen sei. Der Beschwerdeführer ersuche daher, die im Bescheid angeführten Rückstände bei B einbringlich zu machen.

Dieser Beschwerde war die darin erwähnte Vereinbarung vom 11.3.2011 angeschlossen. Der zufolge wurde unter anderem vereinbart, dass "eventuelle Rückzahlungen offener Umsatzsteuerforderungen bzw. nicht bezahlter Werbeabgaben seitens des Finanzamtes C zur Gänze von B zu begleichen sind. Als Begründung sei auch hier anzuführen, dass die offenen Forderungen gänzlich im Verlagsgeschäft durch Einnahmen aus Insertionsgeschäften entstanden sind."

Im Zuge des mit Eingabe vom 4.11.2011 gestellten Antrages auf Aussetzung der Einhebung der haftungsgegenständlichen Abgaben legte der Beschwerdeführer ergänzend den eingangs zitierten Gesellschafterbeschluss vom 20.1.2009 über die Abberufung des B sowie die diesbezügliche Firmenbucheingabe in Ablichtung vor.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Gemäß § 9 Abs. 1 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 schuldhafte Verletzung der den Vertretern auferlegten Pflichten nicht eingebbracht werden können.

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

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

Die haftungsgegenständlichen Abgabenforderungen des Finanzamtes gegen die Gesellschaft sind im vorliegenden Fall ebenso unbestritten wie die Uneinbringlichkeit derselben bei der Primärschuldnerin angesichts der Konkursabweisung mangels Vermögens (vgl. dazu die Judikaturnachweise bei Ritz, BAO⁵, § 9 Tz 6).

Der Beschwerdeführer war seit Gründung der Gesellschaft selbständig vertretungsbefugter Geschäftsführer und blieb dies bis zur Rechtskraft der Konkursabweisung mangels Vermögens, welche zur Auflösung der Gesellschaft führte (§ 84 Abs. 1 Zif. 4 GmbHG). Der weitere Gesellschafter und Geschäftsführer B wurde mit Umlaufbeschluss vom 20.1.2009 mit sofortiger Wirkung als Geschäftsführer abberufen. Ab dem 21.1.2009 war daher allein der Beschwerdeführer für die Wahrnehmung der abgabenrechtlichen Pflichten der Gesellschaft verantwortlich. Eine Haftungsanspruchnahme für die Abgabenschuldigkeiten der Gesellschaft, die in

diesem Zeitraum (21.1.2009 – Konkursabweisung mangels Vermögens) zu entrichten gewesen wären, kann daher nur gegenüber dem Beschwerdeführer erfolgen, nicht jedoch gegenüber dem als Geschäftsführer bereits ausgeschiedenen B.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hat der Vertreter darzutun, aus welchen Gründen ihm die Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten unmöglich gewesen ist, widrigenfalls die Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung im Sinne des § 9 Abs. 1 BAO annehmen darf.

Der Beschwerdeführer brachte dazu vor, dass alle haftungsgegenständlichen Rückstände aus dem Geschäftsbereich Verlag und Werbung in A stammen würden und für diesen allein B verantwortlich gewesen sei.

Nun trifft es zwar zu, dass bei mehreren Vertretern die Aufgaben verteilt werden können. In der Regel wird dabei die Verantwortlichkeit für die abgabenrechtlichen Pflichten (für das gesamte Unternehmen) einem Geschäftsführer zugewiesen, während der andere Geschäftsführer sich beispielsweise um die betrieblichen Belange des Unternehmens kümmert. In derartigen Fällen ist nach ständiger Rechtsprechung der mit den abgabenrechtlichen Agenden nicht befasste Vertreter der Gesellschaft nur dann zur Haftung heranzuziehen, wenn er trotz zumutbarer Wahrnehmung von Unzulänglichkeiten im Agendenbereich des zuständigen Vertreters nichts unternimmt, um Abhilfe zu schaffen (z.B. VwGH 13.4.2005, 2005/13/0001).

Im gegenständlichen Fall wurde eine derartige Agendenverteilung nicht behauptet, sondern ausgeführt, dass jeder der beiden Geschäftsführer für den eigenen Aufgaben- und Verantwortungsbereich (Verlag und Werbung in A, Versicherungsvermittlungsgeschäft in C) verantwortlich gewesen sei. Selbst wenn man die oben zitierte Rechtsprechung auch auf eine derartige Agendenverteilung anwenden würde, wäre daraus für den Beschwerdeführer nichts gewonnen, war er doch jedenfalls ab dem 21.1.2009 allein für die Entrichtung der (gesamten) Abgaben aus den Gesellschaftsmitteln verantwortlich. Die Haftung gemäß § 9 BAO erstreckt sich nicht nur auf Abgaben, deren Fälligkeitstermin in die Zeit der Vertretertätigkeit fällt, sondern weiters auch auf noch offenen Abgabenschuldigkeiten des Vorgängers, weil die Pflicht zur Entrichtung von Abgabenschulden erst mit deren Abstattung endet (Ritz, BAO⁵, § 9 Tz 26 mit Judikaturnachweisen).

Diese Pflicht hat der Beschwerdeführer auch versucht wahrzunehmen und sich um eine (ratenweise) Abdeckung der Abgabenschulden bemüht. Der Geschäftsführer haftet allerdings für nicht entrichtete Abgaben der Gesellschaft auch dann, wenn die Mittel, die ihm für die Entrichtung aller Verbindlichkeiten der Gesellschaft zur Verfügung gestanden sind, hiezu nicht ausreichten, 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. Vermag der Vertreter nachzuweisen, welcher Betrag bei anteilmäßiger Befriedigung der Forderungen an die Abgabenbehörde abzuführen gewesen wäre, so haftet er nur für die Differenz zwischen diesem und der

tatsächlich erfolgten Zahlung. Wird dieser Nachweis nicht angetreten, kann dem Vertreter die uneinbringliche Abgabe zur Gänze vorgeschrieben werden (z.B. VwGH 28.5.2008, 2006/15/0322 mwN). Wird eine Abgabe dagegen nicht entrichtet, weil die vertretene Gesellschaft überhaupt keine liquiden Mittel (mehr) hat, so verletzt der Vertreter dadurch keine abgabenrechtliche Pflicht (z.B. VwGH 21.12.2007, 2007/17/0204; weitere Judikaturnachweise bei Ritz, BAO⁵, § 9 Tz 10).

Aus diesem Grund wurde der Beschwerdeführer vom Finanzamt mit Vorhalt vom 6.5.2010 aufgefordert, das Fehlen ausreichender Gesellschaftsmittel bzw. die Beachtung des Gleichbehandlungsgebotes bei der Verfügung über die Gesellschaftsmittel nachzuweisen. Ein derartiger Nachweis wurde jedoch nicht erbracht.

Allerdings entbindet die qualifizierte Behauptungs- und Konkretisierungslast des Haftungsschuldners die Abgabenbehörde nicht von jeglicher Ermittlungspflicht. Eine solche Pflicht besteht etwa dann, wenn sich aus dem Akteninhalt deutliche Anhaltspunkte für das Fehlen der Mittel zur Abgabenentrichtung ergeben (Ritz, BAO⁵, § 9 Tz 22 mit Hinweis auf VwGH 17.12.2002, 98/17/0250; VwGH 30.9.2004, 2003/16/0080 und VwGH 27.10.2008, 2005/17/0259). Kann daher aus dem Akteninhalt mit ausreichender Sicherheit festgestellt werden, dass die Gesellschaft ab einem bestimmten Zeitpunkt tatsächlich über keinerlei liquide Mittel mehr verfügt hat, so scheidet eine Heranziehung des Geschäftsführers zur Haftung für die nach diesem Zeitpunkt fällig gewordenen Abgaben auch dann aus, wenn sein diesbezügliches Vorbringen unzureichend war.

Anlässlich der Einbringungsversuche durch das Finanzamt stellte der Vollstreckungsbeamte am 1.4.2009 fest, dass das Büro der Gesellschaft bereits geschlossen war. Verwertbares Gesellschaftsvermögen wurde auch in weiterer Folge nicht festgestellt. Das Unternehmen der Gesellschaft wurde nach den Angaben des Beschwerdeführers im Vermögensverzeichnis nach § 100 KO am 31.5.2009 geschlossen; gegenteilige Feststellungen wurden vom Finanzamt nicht getroffen. Die letzte Zahlung an den Abgabengläubiger wurde am 27.5.2009 geleistet. Aus dem Kontoauszug per 3.7.2009 ist zu entnehmen, dass trotz nur geringfügig negativem Saldo (Soll 304,67 €) von der Bank ebenfalls relativ geringfügige Einziehungen nicht mehr durchgeführt wurden. Bei dieser Sachlage ist davon auszugehen, dass jedenfalls ab diesem Zeitpunkt (3.7.2009) die Gesellschaft völlig mittellos war. Einen zeitlich früheren, in der Zeit zwischen dem 27.5.2009 (letzte Zahlung an das Finanzamt) und 3.7.2009 gelegenen Eintritt der gänzlichen Mittellosigkeit hat der Beschwerdeführer nicht dargetan.

Aus der Haftungsinanspruchnahme waren daher alle Abgabenschuldigkeiten auszuscheiden, die erst nach dem 3.7.2009 fällig waren.

Für die zuvor fällig gewesenen Abgaben war eine Heranziehung des Beschwerdeführers zur Haftung zulässig. Es mag durchaus zutreffen, dass die haftungsgegenständlichen Umsatzsteuern nur aus dem "Verlagsgeschäft" und damit "aus dem Verantwortungsbereich des zweiten Geschäftsführers" resultieren. Dieser schied jedoch am 20.1.2009 als Geschäftsführer aus. In diesem Fall traf den Beschwerdeführer

die Pflicht zur Nachholung einer allenfalls zuvor vom nunmehr ausgeschiedenen, zweiten Geschäftsführer nicht wahrgenommenen Erklärungs- und Zahlungspflicht. So wurden zwar die Jahressteuererklärungen der Gesellschaft für das Jahr 2007 auch am 4.5.2009 (als nur mehr der Beschwerdeführer Geschäftsführer war) beim Finanzamt eingereicht und erfolgte eine erklärungsgemäße Veranlagung, insbesondere zur haftungsgegenständlichen Umsatzsteuer 2007, aus der sich eine Nachforderung von 7.637,02 € ergab. Die Umsatzsteuer 12/2008 resultiert ebenfalls aus der am 16.2.2009 bekannt gegebenen Selbstberechnung. Gleiches gilt für die am 16.3.2009 eingereichte Umsatzsteuervoranmeldung für Jänner 2009. Dem Beschwerdeführer wäre aber neben der Erklärungspflicht auch die abgabenrechtliche Zahlungspflicht obliegen. Er hätte daher nach Maßgabe der vorhandenen Mittel zumindest für eine anteilige Entrichtung dieser Umsatzsteuern sorgen müssen bzw. im Haftungsverfahren – wie vom Finanzamt im Vorhalt vom 6.5.2010 gefordert – den Nachweis erbringen müssen, dass er dieses Gleichbehandlungsgebot beachtet hat, was jedoch nicht der Fall war.

Zu den haftungsgegenständlichen Werbeabgaben wird bemerkt, dass es bei diesen Abgaben um Selbstberechnungsabgaben handelt, die bis zum 15. des zweitfolgenden Monats nach Entstehen des Abgabenanspruches zu entrichten sind (§ 4 Abs. 1 WerbeabgabeG). Der Abgabenanspruch entsteht mit Ablauf des Monats, in dem die abgabenpflichtige Leistung erbracht wird (§ 3 Abs. 2 WerbeabgabeG). Eine Festsetzung der Selbstberechnungsabgabe durch das Finanzamt ändert nichts an der im § 4 Abs. 1 genannten Fälligkeit (§ 4 Abs. 2 WerbeabgabeG). Dies gilt nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auch dann, wenn der Abgabenschuldner nach Ablauf des Kalenderjahres (Wirtschaftsjahres) zur Werbeabgabe veranlagt wird (§ 4 Abs. 3 WerbeabgabeG) und sich aus dieser Veranlagung eine Nachforderung ergibt (VwGH 23.4.2004, 2003/17/0326). Ein verrechnungstechnischer Fälligkeitstermin (etwa im Sinne des § 214 Abs. 2 BAO) ändert an dieser gesetzlichen Fälligkeit nichts.

Die Erklärung über die Werbeabgabe für das Kalenderjahr 2007 wurde am 6.5.2009 (und damit im zeitlichen Verantwortungsbereich des Beschwerdeführers) beim Finanzamt eingereicht. Mit Bescheid vom 8.5.2009 erfolgte die erklärungsgemäße Veranlagung, aus der sich die haftungsgegenständliche Nachforderung in Höhe von 8.417,77 € ergab. Im Spruch dieses Bescheides wurde auch ausdrücklich darauf hingewiesen, dass dieser Betrag bereits fällig war. Bei dem am Abgabenkonto ausgewiesenen "Fälligkeitstermin" (15.6.2009) handelt es sich lediglich um einen verrechnungstechnischen Fälligkeitstermin, der an der bereits eingetretenen Fälligkeit nichts ändert. Es mag durchaus zutreffen, dass für die laufende Selbstberechnung und auch die Abgabe der Jahreserklärung "primär" der zweite Geschäftsführer – während er diese Funktion noch inne gehabt hatte – verantwortlich gewesen wäre. Erkennt der diesem "nachfolgende" (bzw. im gegenständlichen Fall allein verbleibende) Geschäftsführer aber, dass sein "Vorgänger" abgabenrechtlichen Erklärungs- und Zahlungspflichten verletzt hat, so hat er diesen Pflichten ungesäumt nachzukommen und für eine (zumindest anteilige) Entrichtung der offenen Abgaben zu sorgen. Die

Erklärungspflicht wurde zwar nachgeholt (wenn auch erst geraume Zeit nach dem Ausscheiden des zweiten Geschäftsführers), jedoch kein Nachweis erbracht, dass selbst eine zumindest anteilige Entrichtung dieser Abgabe nicht mehr möglich gewesen wäre.

Gleiches gilt für die Werbeabgabe 2008, die ebenfalls vor dem 3.7.2009 fällig und daher vom Beschwerdeführer nach Maßgabe der vorhandenen Gesellschaftsmittel zumindest anteilig zu entrichten gewesen wäre. Die Erklärung über die Werbeabgabe für das Jahr 2008 war am 4.6.2009 und damit im zeitlichen Verantwortungsbereich des Beschwerdeführers abgegeben worden und ist am 8.6.2009 beim Finanzamt eingelangt; auch hier erfolgte eine erklärungsgemäße Veranlagung. Im Bescheid vom 13.7.2009 wurde wiederum auf die bereits eingetretene Fälligkeit hingewiesen.

Schließlich war auch die haftungsgegenständliche Werbeabgabe 01/2009 vor dem 3.7.2009, nämlich am 16.3.2009 und damit im zeitlichen Verantwortungsbereich des Berufungswerbers fällig.

Zusammenfassend ergibt sich daher, dass der Beschwerdeführer zwar nach Ausscheiden des zweiten Geschäftsführers um eine Nachholung der zuvor (von diesem) nicht wahrgenommenen Erklärungspflichten gekümmert hat und auch bemüht war, den Abgabenzustand zu reduzieren. Da er jedoch trotz Aufforderung durch das Finanzamt keinen Nachweis erbracht hat, dass dabei das Gleichbehandlungsgebot beachtet wurde, erfolgte hinsichtlich der vor dem 3.7.2009 fällig gewesenen Abgaben die Haftungsanspruchnahme dem Grunde nach zu Recht.

Im Falle des Vorliegens einer schulhaften Pflichtverletzung spricht nach der ständigen Rechtsprechung eine Vermutung für die Verursachung der Uneinbringlichkeit der Abgaben durch die Pflichtverletzung (Ritz, BAO⁴, § 9 Tz 24 mit Judikaturnachweisen). Es wurden keinerlei Gründe vorgebracht, die Anhaltspunkte für einen Ausschluss des Kausal- bzw. des Rechtswidrigkeitszusammenhangs bieten würden; solche sind auch nicht aktenkundig.

Die Geltendmachung der Haftung stellt die letzte Möglichkeit zur Durchsetzung des Abgabenanspruches dar. Dass die Haftungsschuld beim Beschwerdeführer zur Gänze und auf Dauer uneinbringlich wäre, ist den vorgelegten Akten nicht zu entnehmen und wurde von diesem auch nicht behauptet. Das Finanzamt hat im Rahmen der Ermessensbegründung ausdrücklich und unwidersprochen festgestellt, es sei aufgrund des Alters des Beschwerdeführers davon auszugehen, dass dieser noch geraume Zeit am Erwerbsleben teilnehme, sodass die Abgabenschuld bei ihm zumindest zum Teil auch einbringlich erscheine. Die Geltendmachung der Haftung war daher zweckmäßig, da geeignet, zumindest einen Teil der bei der Gesellschaft uneinbringlichen Abgaben im Haftungsweg doch noch einzubringen. Aufgrund der vorgelegten Vereinbarung der beiden Geschäftsführer vom 11.3.2011 ist auch nicht ausgeschlossen, dass faktisch der zweite Geschäftsführer die verbleibende Haftungsschuld des Beschwerdeführers entrichtet bzw. der Beschwerdeführer sich bei diesem zumindest zivilrechtlich regressieren kann.

Das Ermessen der Abgabenbehörde umfasst auch das Ausmaß der Heranziehung zur Haftung innerhalb des vom Gesetz vorgegebenen Rahmens (VwGH 23.1.1997, 95/15/0173; VwGH 24.3.2004, 2001/14/0083; VwGH 29.3.2007, 2005/15/0116; VwGH 25.3.2010, 2009/16/0104). So darf beispielsweise bei der Ermessensübung lange verstrichene Zeit (wenn etwa die Erlassung des Haftungsbescheides gerade noch innerhalb der Verjährungsfrist erfolgt) zwecks Vermeidung einer Unbilligkeit nicht ohne weiteres außer Acht gelassen werden (VwGH 3.9.2008, 2006/13/0159). In einem solchen Fall hat der Unabhängige Finanzsenat im Rahmen der Ermessensübung eine Einschränkung der Haftung auf 50 % der haftungsgegenständlichen Abgaben vorgenommen (UFS 22.6.2012, RV/0766-G/11; die Behandlung einer Beschwerde gegen diese Entscheidung hat der VwGH mit Beschluss vom 13.12.2012, 2012/16/0140, abgelehnt). Die Erfüllung der tatbestandsmäßigen Voraussetzungen des § 9 BAO bedeutet daher nicht, dass in jedem Fall nur eine 100 %ige Haftung des Vertreters in Frage kommt. Das Ausmaß des Vertreterverschuldens ist zwar bei der Prüfung der tatbestandsmäßigen Voraussetzungen für die Haftungsinanspruchnahme nicht zu quantifizieren, da eine bestimmte Schuldform nicht gefordert wird, und auch leichte Fahrlässigkeit genügt (Ritz, BAO⁵, § 9 Tz 18 mit Judikaturnachweisen). Im Rahmen der Ermessensübung kann das Ausmaß des Verschuldens bei der Bestimmung des Haftungsumfanges jedoch Berücksichtigung finden. Es wäre auch sachlich nicht gerechtfertigt, eine vorsätzliche Nichtentrichtung von Abgabenschulden mit Fällen gleichzustellen, in denen dem Vertreter nur ein minderer Grad des Versehens zur Last liegt (UFS 31.7.2013, RV/1104-L/11). Abgesehen davon sind gemäß § 20 BAO Ermessensentscheidungen nicht nur nach Zweckmäßigkeit, sondern auch nach Billigkeit zu treffen. Im Rahmen der Billigkeit ist auch auf das steuerliche Verhalten der Partei bzw. ihres gesetzlichen Vertreters Bedacht zu nehmen (vgl. Ritz, BAO⁵, § 20 Tz 7).

Anhaltspunkte für eine vorsätzliche Verletzung der abgabenrechtlichen Erklärungs- und Zahlungspflichten durch den Beschwerdeführer finden sich in den vorgelegten Akten nicht; derartige Feststellungen wurden auch vom Finanzamt nicht getroffen. Dem Beschwerdeführer ist zugute zu halten, dass er insbesondere für eine Nachholung der unterlassenen Erklärungen betreffend Werbeabgabe Sorge getragen hat, die mit beträchtlichen Nachforderungen verbunden war. Diese Erklärungen wurden – wie oben festgestellt – in der Zeit nachgeholt, als nur mehr er Geschäftsführer der Gesellschaft war. Anders als in vergleichbaren Fällen, in denen oftmals angesichts finanzieller Schwierigkeiten der Gesellschaft schon die abgabenrechtlichen Erklärungspflichten verletzt werden, um durch eine Benachteiligung des Abgabengläubigers andere Gläubiger zu begünstigen und ein drohendes Insolvenzverfahren der Gesellschaft möglichst lange hinauszuzögern, hat der Beschwerdeführer ungeachtet der bereits bestehenden finanziellen Probleme der Gesellschaft die Erklärungspflichten noch erfüllt bzw. nachgeholt. Wäre der Beschwerdeführer nicht um eine Erfüllung der abgabenrechtlichen Pflichten bemüht gewesen, hätte er wohl von der Nachreicherung von Erklärungen abgesehen und angesichts der

finanziellen Situation der Gesellschaft umgehend selbst einen Antrag auf Eröffnung eines Insolvenzverfahrens eingebbracht.

Er hat auch versucht, den abgabenrechtlichen Zahlungspflichten der Gesellschaft nachzukommen. Ungeachtet der finanzielle Lage der Gesellschaft (vgl. die Feststellungen des Vollstreckungsbeamten vom 1.4.2009) wurde am 15.4.2009 noch eine Teilzahlung von 5.000,00 € geleistet. Der Beschwerdeführer hat danach auch noch versucht im Rahmen einer Zahlungserleichterung den Rückstand ratenweise abzudecken und noch am 27.5.2009 einen Betrag von 2.262,00 € geleistet. Erst als die Gesellschaft – wie oben festgestellt jedenfalls ab 3.7.2009 – tatsächlich völlig mittellos war, mussten die Zahlungen an das Finanzamt eingestellt werden.

Unter Berücksichtigung aller Zweckmäßigkeit- und Billigkeitsgründe war daher im vorliegenden Fall die Einschränkung der Haftung auf ein Drittel der verbleibenden haftungsgegenständlichen Abgaben sachgerecht. Die Haftungsschuld berechnet sich daher wie folgt:

Abgabenart	Zeitraum	Fälligkeit	Betrag	Betrag 1/3
Umsatzsteuer	12/08	16.02.2009	12.422,29	4.140,76
Säumniszuschlag 1	2008	19.02.2009	66,75	22,25
Umsatzsteuer	01/09	16.03.2009	3.284,00	1.094,67
Pfändungsgebühr	2009	31.03.2009	255,25	85,08
Barauslage	2009	31.03.2009	0,55	0,18
Körperschaftsteuer	04-06/09	15.05.2009	656,00	218,67
Säumniszuschlag 1	2009	20.05.2009	368,10	122,70
Säumniszuschlag 1	2009	20.05.2009	65,68	21,89
Umsatzsteuer	2007	15.02.2008	7.637,02	2.545,67
Werbeabgabe	2007	15.06.2009	8.417,77	2.805,92
Säumniszuschlag 1	2008	18.06.2009	152,74	50,91
Werbeabgabe	2008	20.08.2009	25.945,34	8.648,45
Werbeabgabe	01/09	16.03.2009	1.082,55	360,85
Umsatzsteuer	2008	16.02.2009	5.932,44	1.977,48
Summe			66.286,48	22.095,48

Gegen dieses Erkenntnis ist die Revision an den Verwaltungsgerichtshof nicht zulässig, da die Entscheidung nicht von der Lösung einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG abhing. Die Entscheidung stützt sich auf die darin angeführte ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes.

