

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat in der Beschwerdesache N.N., Adresse 1, vertreten durch Prof. Dr. Thomas Keppert Wirtschaftsprüfungs GmbH & Co KG, Theobaldgasse 19, 1060 Wien, über die Beschwerde vom 27.11.2014 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Baden Mödling vom 14.10.2014, St.Nr.: ***** betreffend Haftung gemäß § 9 Abs. 1 BAO nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 23.11.2017 in Anwesenheit des Beschwerdeführers und seiner steuerlichen Vertreter W.H. und L.E., der Amtsvertreterin N.M. sowie der Schriftführerin G.R. in nichtöffentlicher Sitzung am 14.12.2017 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird teilweise Folge gegeben und die Haftung auf einen Betrag von € 97.513,36 (statt bisher € 1.174.231,92) eingeschränkt. Dieser Betrag gliedert sich wie folgt:

Abgabenart	Zeitraum	Höhe in Euro
Umsatzsteuer	2005	35.054,43
Umsatzsteuer	04-12/2006	9.967,39
Umsatzsteuer	12/2008	4.420,55
Umsatzsteuer	2009	918,43
Umsatzsteuer	01/2009	1.585,11
Umsatzsteuer	02/2009	5.899,09
Umsatzsteuer	04-12/2009	4.304,30
Umsatzsteuer	2010	1.022,85
Umsatzsteuer	01-02/2010	901,48
Umsatzsteuer	05-06/2010	2.753,04
Umsatzsteuer	07/2010	146,05
Umsatzsteuer	08/2010	77,54
Lohnsteuer	2005	42,26
Lohnsteuer	2006	253,27
Lohnsteuer	2007	105,45

Lohnsteuer	2008	86,84
Lohnsteuer	01/2009	2.417,70
Lohnsteuer	02/2009	2.476,90
Lohnsteuer	03/2009	2.308,61
Lohnsteuer	04/2009	1.925,16
Lohnsteuer	06/2009	2.293,24
Lohnsteuer	07/2009	1.185,95
Lohnsteuer	08/2009	1.158,15
Lohnsteuer	09/2009	1.059,10
Lohnsteuer	10/2009	1.185,58
Lohnsteuer	11/2009	1.637,34
Lohnsteuer	12/2009	1.019,69
Lohnsteuer	01/2010	745,83
Lohnsteuer	02/2010	746,22
Lohnsteuer	07/2010	1.208,44
Lohnsteuer	08/2010	1.452,75
Lohnsteuer	09/2010	1.233,37
Lohnsteuer	10/2010	2.170,15
Dienstgeberbeitrag	2005	6,60
Dienstgeberbeitrag	2006	9,18
Dienstgeberbeitrag	2007	3,24
Dienstgeberbeitrag	2008	2,99
Dienstgeberbeitrag	01/2009	635,56
Dienstgeberbeitrag	02/2009	596,88
Dienstgeberbeitrag	03/2009	195,36
Dienstgeberbeitrag	04/2009	198,99
Dienstgeberbeitrag	06/2009	301,03
Dienstgeberbeitrag	07/2009	122,22
Dienstgeberbeitrag	08/2009	119,36
Dienstgeberbeitrag	09/2009	109,15

Dienstgeberbeitrag	10/2009	119,35
Dienstgeberbeitrag	11/2009	141,45
Dienstgeberbeitrag	12/2009	119,36
Dienstgeberbeitrag	01/2010	95,41
Dienstgeberbeitrag	02/2010	95,75
Dienstgeberbeitrag	07/2010	167,91
Dienstgeberbeitrag	08/2010	122,74
Dienstgeberbeitrag	09/2010	95,42
Dienstgeberbeitrag	10/2010	158,01
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	02/2008	25,06
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	01/2009	57,91
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	02/2009	54,38
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	03/2009	17,80
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	04/2009	18,13
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	06/2009	27,43
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	07/2009	12,22
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	08/2009	11,94
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	09/2009	10,92
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	10/2009	11,82
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	11/2009	14,12
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	12/2009	11,81
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	01/2010	5,94
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	02/2010	6,21
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	07/2010	14,92
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	08/2010	10,91
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	09/2010	9,58
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	10/2010	14,04
	Summe:	97.513,36

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 24.10.2014 wurde der nunmehrige Beschwerdeführer N.N. (in der Folge kurz Bf. genannt) als Haftungspflichtiger gemäß § 9 BAO iVm §§ 80ff BAO für die uneinbringlich aushaftenden Abgabenschuldigkeiten der Fa. X-GmbH, Firmenbuchnummer *****, im Ausmaß von € 1.174.231,92 in Anspruch genommen, und zwar hinsichtlich folgender Abgabenschuldigkeiten:

Abgabenart	Zeitraum	Höhe in Euro
Umsatzsteuer	2005	525.382,92
Umsatzsteuer	04-12/2006	149.387,52
Umsatzsteuer	06/2008	0,53
Umsatzsteuer	12/2008	22.759,65
Umsatzsteuer	2009	13.765,08
Umsatzsteuer	01/2009	8.161,12
Umsatzsteuer	02/2009	88.413,39
Umsatzsteuer	04-12/2009	64.511,27
Umsatzsteuer	2010	16.767,09
Umsatzsteuer	01-02/2010	13.511,05
Umsatzsteuer	05-06/2010	41.261,55
Umsatzsteuer	07/2010	21.818,85
Umsatzsteuer	08/2010	1.162,15
Lohnsteuer	2005	217,59
Lohnsteuer	2006	1.303,99
Lohnsteuer	2007	542,90
Lohnsteuer	2008	447,11
Lohnsteuer	01/2009	12.447,76
Lohnsteuer	02/2009	12.752,56
Lohnsteuer	03/2009	11.886,13
Lohnsteuer	04/2009	9.911,90
Lohnsteuer	06/2009	11.807,00
Lohnsteuer	07/2009	6.106,00

Lohnsteuer	08/2009	5.962,88
Lohnsteuer	09/2009	5.452,88
Lohnsteuer	10/2009	6.104,10
Lohnsteuer	11/2009	8.430,00
Lohnsteuer	12/2009	5.250,00
Lohnsteuer	2010	24.523,03
Lohnsteuer	01/2010	3.840,00
Lohnsteuer	02/2010	3.842,00
Lohnsteuer	07/2010	6.221,79
Lohnsteuer	08/2010	7.479,62
Lohnsteuer	09/2010	6.350,15
Lohnsteuer	10/2010	11.173,25
Dienstgeberbeitrag	2005	98,93
Dienstgeberbeitrag	2006	137,56
Dienstgeberbeitrag	2007	48,55
Dienstgeberbeitrag	2008	44,80
Dienstgeberbeitrag	01/2009	3.272,26
Dienstgeberbeitrag	02/2009	3.073,09
Dienstgeberbeitrag	03/2009	2.927,97
Dienstgeberbeitrag	04/2009	2.982,46
Dienstgeberbeitrag	06/2009	4.511,76
Dienstgeberbeitrag	07/2009	1.831,80
Dienstgeberbeitrag	08/2009	1.788,86
Dienstgeberbeitrag	09/2009	1.635,86
Dienstgeberbeitrag	10/2009	1.788,79
Dienstgeberbeitrag	11/2009	2.120,00
Dienstgeberbeitrag	12/2009	1.789,00
Dienstgeberbeitrag	2010	1.885,55
Dienstgeberbeitrag	01/2010	1.430,00
Dienstgeberbeitrag	02/2010	1.435,00

Dienstgeberbeitrag	07/2010	2.516,56
Dienstgeberbeitrag	08/2010	1.839,59
Dienstgeberbeitrag	09/2010	1.430,10
Dienstgeberbeitrag	10/2010	2.368,14
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	2005	9,06
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	2006	12,39
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	2007	4,53
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	2008	4,18
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	02/2008	375,55
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	01/2009	298,14
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	02/2009	280,00
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	03/2009	266,77
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	04/2009	271,73
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	06/2009	411,07
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	07/2009	183,18
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	08/2009	178,89
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	09/2009	163,59
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	10/2009	177,19
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	11/2009	212,00
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	12/2009	177,00
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	2010	148,29
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	01/2010	89,00
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	02/2010	93,00
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	07/2010	223,69
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	07/2010	223,69
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	08/2010	163,52
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	09/2010	143,52
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	10/2010	210,50
	Summe:	1.174.231,92

Zur Begründung wurde nach Zitieren der bezughabenden Gesetzesbestimmungen ausgeführt, der Bf. sei unbestritten Geschäftsführer der Fa. X-GmbH, also einer juristischen

Person und daher gemäß § 18 GmbHG zu deren Vertretung berufen gewesen. Er sei daher auch verpflichtet gewesen, die Abgaben aus deren Mitteln zu bezahlen.

Hinsichtlich der Haftung für aushaftende Lohnsteuer sei festzuhalten, dass gemäß § 78 Abs. 1 EStG 1988 der Arbeitgeber die Lohnsteuer des Arbeitnehmers bei jeder Lohnzahlung einzubehalten habe. Es wäre daher Sache des Bf. gewesen, für eine zeitgerechte Lohnsteuerabfuhr Sorge zu tragen. Er hingegen habe die fälligen Lohnsteuerbeträge dem Finanzamt zum Teil gemeldet, jedoch nicht beglichen.

Es werde in diesem Zusammenhang darauf verwiesen, dass der Arbeitgeber gemäß § 78 Abs. 3 EStG für den Fall, dass die ihm zur Verfügung stehenden Mitteln zur Zahlung des vollen vereinbarten Arbeitslohnes nicht ausreichten, verpflichtet sei, die Lohnsteuer von dem tatsächlich zur Auszahlung gelangenden niedrigeren Betrag zu berechnen, einzubehalten und abzuführen.

In der Nichtbeachtung dieser Verpflichtung sei jedenfalls ein schuldhaftes Verhalten zu erblicken (vgl. VwGH 18.9.1985, 84/13/0085). Bei erwiesenen Lohnauszahlungen bestehe für den Geschäftsführer unter Hinweis auf die oben zitierte Gesetzesstelle und die §§ 41 u. 43 FLAG 1967 sowie auf Grund der Tatsache, dass dieser durch die handelsrechtlich verankerte Sekundärhaftung Arbeitgeberfunktion ausübe, die Verpflichtung, zur Entrichtung aller anfallenden Lohnabgaben (Dienstgeberbeitrag). Dies gelte auch für den gemäß § 57 Handelskammergesetz zu bemessenden Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag.

Hinsichtlich der Heranziehung zur Haftung für aushaftende Umsatzsteuer sei folgendes festzuhalten: Gemäß § 21 Abs. 1 UStG 1972 bzw. 1994 habe der Unternehmer spätestens am fünfzehnten Tag (Fälligkeitstag) des auf den Kalendermonat (Voranmeldezeitraum) zweitfolgenden Kalendermonates eine Voranmeldung bei dem für die Einhebung der Umsatzsteuer zuständigen Finanzamt einzureichen, in der die für den Voranmeldungszeitraum zu entrichtende Steuer (Vorauszahlung) oder den auf den Voranmeldungszeitraum entfallenden Überschuss unter entsprechender Anwendung des § 20 Abs. 1 und 2 und des § 16 leg. cit. selbst zu berechnen sei. Der Unternehmer habe eine sich ergebende Vorauszahlung spätestens am Fälligkeitstag zu entrichten.

Für die in der Rückstandsaufgliederung angeführten Zeiträume sei die Umsatzsteuer vom Bf. zum Teil korrekt selbstbemessen und nur teilweise beglichen worden.

Da der Bf. seinen Verpflichtungen schuldhaft nicht nachgekommen sei und die Abgaben bei der o.a. Gesellschaft uneinbringlich seien, sei spruchgemäß zu entscheiden gewesen. Aufgrund des Sanierungsplanes des Bf. werde auf 20% der Haftungsforderung Anspruch erhoben.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die vorliegende frist- und formgerechte Beschwerde des Bf. vom 27.11.2014, mit welcher die ersatzlose Aufhebung des gegenständlichen Haftungsbescheides beantragt wird.

Zunächst beantragt der Bf. gemäß § 248 BAO die Mitteilung des ihm noch nicht zur Kenntnis gebrachten Abgabenanspruchs. Eine solche Bekanntmachung habe durch Zusendung der maßgeblichen Bescheide über den Abgabenanspruch, allenfalls durch Mitteilung des Bescheidinhaltes zu erfolgen.

Im vorliegenden Haftungsbescheid vom 24.10.2014 finde sich lediglich eine Auflistung von Abgabenschuldigkeiten und zudem seien dem Bf. nachfolgende Bescheide übermittelt worden:

- Umsatzsteuerbescheid 2009 vom 24.8.2011, welcher im Schätzungswege gemäß § 188 BAO nach Konkursöffnung ergangen sei.
- Berufungsvorentscheidung gemäß § 276 BAO zum Bescheid über die Festsetzung von Umsatzsteuer für 4-12/2009 vom 22.7.2011 ohne jeglicher Begründung.
- Umsatzsteuerbescheid 2010 vom 14.1.2014, welcher im Schätzungswege gemäß § 184 BAO nach Konkursöffnung ergangen sei.
- Berufungsvorentscheidung gemäß § 276 BAO zum Bescheid über die Festsetzung von Umsatzsteuer für 1-2/2010 vom 22.7.2011 ohne jeglicher Begründung.
- Bescheid über die Festsetzung von Umsatzsteuer für 5-6/2010 vom 19.10.2010 ohne jeglicher Begründung.
- Umsatzsteuerbescheid 2005 vom 14.6.2007 mit einem Verweis auf die abgabenbehördliche Prüfung ohne Vorlage der aufgenommenen Niederschriften bzw. des Prüfungsberichts.
- Bescheid über die Festsetzung von Umsatzsteuer 4-12/2006 vom 12.6.2007 mit einem Verweis auf die abgabenbehördliche Prüfung ohne Vorlage der aufgenommenen Niederschriften bzw. des Prüfungsberichts.
- Berufungsvorentscheidung gemäß § 276 BAO zum Bescheid über die Festsetzung von Umsatzsteuer für 5-6/2010 vom 19.10.2010 mit einem Verweis auf eine nicht vorgelegte Begründung.
- Haftungsbescheid zur Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2010 vom 9.6.2011 mit einem Verweis auf einen nicht vorgelegten Bericht vom 9.6.2011.
- Haftungsbescheide zur Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2005, 2006, 2007 und 2008 vom 30.3.2010 mit einem Verweis auf einen nicht vorgelegten Bericht vom 30.3.2010.

Darüber seien vom Haftungsbescheid weitere Abgaben und Zeiträume betroffen, zu denen der Bf. überhaupt keine Informationen habe (etwa zum Jahr 2009).

Aufgrund obiger Ausführungen und den fehlenden Informationen (einschließlich der fehlenden bzw. unvollständigen Bescheidbegründungen) zu einzelnen haftungsgegenständlichen Abgaben sei es dem Bf. nicht möglich, die Höhe der jeweiligen Abgabe zu überprüfen und gegebenenfalls gegen die zugrundeliegenden Abgabenbescheide Rechtsmittel ergreifen.

Mit Bescheid vom 28.10.2014 sei der Bf. als Haftungspflichtiger gemäß § 9 iVm § 80 BAO für offene Abgabenschulden in Höhe von € 1.174.231,92 der Fa. X-GmbH, FN *****, in Anspruch genommen worden.

Angemerkt sei, dass in der Abgabenaufstellung des gegenständlichen Haftungsbescheids der Zuschlag für den Dienstgeberbeitrag für Juli 2010 in Höhe von € 223,69 doppelt angeführt werde.

Nach der jeweiligen Abgabenart zusammengefasst würden sich folgende Summen je Abgabenart (Beträge in €) ergeben:

Umsatzsteuer:	€ 966,902,17
Lohnsteuer:	€ 162.052,64
Dienstgeberbeitrag:	€ 40.956,63
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag:	€ 4.320,48
Summe:	€ 1.174.231,92

Voraussetzung der Ausfallhaftung nach § 9 Abs. 1 BAO sei, dass die betreffenden Abgaben im Zeitpunkt der Inanspruchnahme des Haftenden objektiv uneinbringlich seien. In diesem Zusammenhang sei festzuhalten, dass über das Vermögen der Fa. X-GmbH mit Beschluss des Landesgerichts Wiener Neustadt vom Datum 1 ein Konkursverfahren eröffnet worden sei (GZ.: *****). Zur Masseverwalterin sei Dr. A.B. bestimmt worden. Das Konkursverfahren sei bis zum heutigen Tage noch nicht abgeschlossen (Ausdruck aus der Ediktsdatei vom 24.11.2014, Beilage 1). Laut einem vorliegenden Anmeldungsverzeichnis vom 18.5.2011 seien im Konkursverfahren der X-GmbH Gläubigerforderungen in Höhe von rund € 3,1 Mio angemeldet worden, wovon damals nur rund € 0,4 Mio von der Masseverwalterin festgestellt worden wären. Es lägen keine Informationen über etwaige Quotenzahlungen im Konkurs der X-GmbH vor. Die objektive Uneinbringlichkeit der Abgaben liege somit nicht vor. Denn etwaige Quotenzahlungen im Insolvenzverfahren der X-GmbH seien jedenfalls zu berücksichtigen.

Zur Haftung im Allgemeinen sei zu beachten, dass gemäß § 9 Abs. 1 BAO die in den §§ 80ff BAO bezeichneten Vertreter neben den durch sie vertretenen Abgabepflichtigen für die diese treffenden Abgaben insoweit haften würden, als die Abgaben infolge schuldhafter Verletzung der den Vertretern auferlegten Pflichten nicht eingebbracht werden könnten. Die in §§ 80 ff BAO bezeichneten Vertreter hätten insbesondere dafür zu sorgen, dass die Abgaben aus den Mitteln entrichtet werden, die sie verwalten, entrichtet werden. Daraus ergebe sich, dass keine abgabenrechtliche Pflicht verletzt werde, wenn Abgaben nicht entrichtet werden, weil der Vertretene überhaupt keine liquiden Mittel zur Verfügung habe (vgl. VwGH 20.9.1996, 94/17/0420). Reichten die vorliegenden liquiden Mittel zur Entrichtung aller Abgaben nicht aus, hafte grundsätzlich der Vertreter für die Nichtentrichtung der Abgaben, es sei denn, er könne nachweisen, dass er diese Mittel anteilig zur Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet habe, sodass die Abgabenschulden im Verhältnis nicht schlechter als andere Verbindlichkeiten behandelt würden. Da es sich bei der Haftung nach § 9 Abs. 1 BAO um eine Ausfallhaftung handle, sei als objektive Tatbestandsvoraussetzung die Uneinbringlichkeit der betreffenden

Abgaben beim Primärschuldner im Zeitpunkt der Haftungsinanspruchnahme des Haftenden anzusehen. Es sei somit zu prüfen, ob bereits etwaig erfolgte Quotenzahlungen korrekt auf den dargestellten Abgabenrückstand angerechnet worden seien.

Zur qualifizierten Vertretereigenschaft im Sinne des § 80 BAO sei festzuhalten, dass unternehmensrechtliche Geschäftsführer einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung grundsätzlich als zu deren Vertretung berufene Personen als qualifizierte Vertreter im Sinne der §§ 80 bis 83 BAO anzusehen seien. Seien jedoch mehrere unternehmensrechtliche Geschäftsführer bestellt, sei zu prüfen, ob es eine geschäftsführungsinterne Aufgabenverteilung gegeben habe. Dazu sei im konkreten Fall Folgendes zu bedenken:

Bei der X-GmbH seien folgende Geschäftsführer bestellt gewesen:

Geschäftsführer	Zeitraum	Vertretungsbefugnis
C.D.	18.11.1988 bis 13.8.2003	Selbständig
N.N.	13.8.2003 bis 8.2.2007	Selbständig
N.N.	8.2.2007 bis 12.11.2008	gemeinsam mit E.F. oder Prokuristin G.H.
N.N.	12.11.2008 bis 25.5.2009	gemeinsam mit E.F. oder Prokuristin G.H.
G.H.	8.2.2007 bis 12.11.2008	gemeinsam mit einem weiteren Geschäftsführer oder Gesamtprokuristen
E.F.	8.2.2007 bis 25.5.2009	gemeinsam mit einem weiteren Geschäftsführer oder Gesamtprokuristen
N.N.	25.5.2009 bis Konkurseröffnung	Selbständig
J.K.	25.5.2009 bis Konkurseröffnung	Selbständig

Ab dem Zeitpunkt der gemeinsamen Vertretungsbefugnis (somit ab 8.2.2007) habe es eine Geschäftsordnung bzw. -verteilung gegeben und der Bf. sei nicht mehr für kaufmännische Belange zuständig gewesen. Diese Geschäftsverteilung erscheine auch verständlich, wenn man bedenke, dass mit E.F. im Rahmen der Restrukturierung der Gesellschaft ein Investor eingestiegen sei. Bei G.H. handle es sich um die Tochter von E.F.. In den Monaten Jänner bis Mai 2009 sei der Bf. gemeinsam mit E.F. unternehmensrechtlicher Geschäftsführer der Fa. X-GmbH, jedoch mit kollektiver Vertretungsbefugnis, gewesen. Bis zum Ausscheiden von Mag Helmut Marko aus der Geschäftsführung der X-GmbH sei die Lohnverrechnung im Auftrag der Gesellschaft von der Steuerberatung durchgeführt worden. Danach sei die Lohnverrechnung von der Dienstnehmerin N.P. vorgenommen worden. N.P. sei bis zur Karenz aufgrund der Geburt ihres Kindes Prokuristin der Gesellschaft und unter anderem für die Lohnverrechnung zuständig gewesen. Sie habe über eine langjährige Erfahrung verfügt.

Wie bereits oben festgestellt, sei der Bf. in die kaufmännische Geschäftsführung nicht eingebunden gewesen. Laut UFS-Entscheidung RV/1091-W/05 vom 24.1.2006 hafte ein

Geschäftsführer - sofern eine Geschäftsverteilung zwischen den Geschäftsführer vorliege - nur dann, wenn ein Anlass vorliege, an der Ordnungsmäßigkeit der Geschäftsführung des anderen Geschäftsführers zu zweifeln. Eine Kontrollpflicht, insbesondere auch hinsichtlich des Abgabekontos der Gesellschaft sei, solange ein derartiger Anlass nicht vorliege, nicht gegeben. Da von der X-GmbH laufend Lohnabgaben entrichtet worden wären, habe der Bf. auch nicht bei Durchsicht der laufenden Buchungsmitteilungen erkennen können, dass die Lohnabgaben nicht in korrekter Höhe entrichtet worden seien. Er habe darauf vertraut, dass sämtliche Abgaben ordnungsgemäß an das Finanzamt abgeführt würden. Anzeichen für eine nicht vollständige Meldung bzw. Entrichtung von lohnabhängigen Abgaben seien dem Bf. zu keinem Zeitpunkt bekannt gewesen.

Ab 25.5.2009 bis Konkurseröffnung im Datum1 sei der Bf. gemeinsam mit J.K. unternehmensrechtlicher Geschäftsführer der Fa. X-GmbH gewesen, wobei beiden Geschäftsführern jeweils selbständige Vertretungsbefugnis übertragen gewesen sei. Zwischen den beiden Geschäftsführern sei ebenfalls eine Vereinbarung über die interne Aufteilung der Geschäftsführungsagenden insofern getroffen worden, als J.K. die Agenden von E.F. übernehmen sollte. Der Mehrheitsgesellschafter der Fa. Y-GmbH, E.F., sei vor Eintritt von J.K. in die Geschäftsführung der X-GmbH als Geschäftsführer mit den kaufmännischen Belangen der Gesellschaft betraut gewesen. Nach dem Ausscheiden von E.F. aus der Geschäftsführung der X-GmbH habe er seine Geschäftsführungsagenden an J.K. (Beilage 2) übertragen. Somit sei zwischen den beiden Geschäftsführern J.K. und dem Bf. intern schriftlich vereinbart, dass der Bf. für die technische Geschäftsführung samt Kundenakquise und Vertriebsleitung zuständig gewesen sei. J.K. sei ausschließlich für die kaufmännischen Belange zuständig gewesen, worin auch sämtliche Pflichten im Zusammenhang mit der Abrechnung von Dienstnehmern, der Meldung und Entrichtung der entsprechenden Lohnabgaben, der laufenden Umsatzsteuervoranmeldung und die Entrichtung der sonstigen laufenden Steuern und Abgaben enthalten seien.

Die Notwendigkeit eines zweiten Geschäftsführers habe sich im Wesentlichen durch die verstärkt notwendige Kundenaquise und -betreuung aufgrund der allgemeinen wirtschaftlichen Lage, der starken Konkurrenz und der wirtschaftlichen Lage der Gesellschaft selbst ergeben. Aufgrund der langjährigen Branchenerfahrung und der dadurch resultierenden umfassenden Branchenkenntnis sowie des technischen Hintergrundwissens sei der Bf. für die Übernahme der technischen Geschäftsführung und der Vertriebsleitung prädestiniert gewesen. Zur Verstärkung und vor allem zur Entlastung hinsichtlich der umfassenden kaufmännischen Verwaltungsnotwendigkeiten, zu denen auch sämtliche abgabenrechtlichen Verpflichtungen zählten, sei dem Bf. der selbständige vertretungsbefugte unternehmensrechtliche Geschäftsführer J.K. zur Seite gestellt worden, der ausschließlich für den kaufmännischen Bereich der Fa. X-GmbH zuständig gewesen sei. In das Aufgabengebiet des selbständigen vertretungsbefugten Geschäftsführers J.K. seien unter anderem die Organisation des Finanz- und Rechnungswesens und der Abrechnung der laufenden Gehälter samt den

diesbezüglichen Melde- und Beitragspflichten bei den Abgabenbehörden sowie auch die Aufbereitung der zu tätigen Überweisungen gewesen.

J.K. selbst habe über langjährige Erfahrung als Geschäftsführer verfügt und sei unter anderem bei der Z-GmbH als Partner für steuerliche Fragen zuständig gewesen.

Zuvor sei er langjährig für die Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungsgesellschaft XYX sowie in der Unternehmensberatung tätig gewesen. Der Bf. habe daher darauf vertrauen können, dass J.K. über alle notwendigen Kenntnisse und Qualifikationen verfügt habe, die erforderlich gewesen seien, um die ihm übertragenen, kaufmännischen Geschäftsführungsagenden pflichtgemäß wahrnehmen zu können. Der Bf. habe insbesondere auch davon ausgehen können, dass J.K. aufgrund seiner langjährigen Tätigkeit in einer renommierten Wirtschaftstreuhankanzlei über die notwendigen Kenntnisse (insbesondere der gesetzlichen Bestimmungen) verfügte, um dafür Sorge tragen zu können, dass die laufenden Beiträge ordnungsgemäß berechnet und abgeführt würden, und dass sämtlichen Meldeverpflichtungen vollständig und fristgerecht nachgekommen werde. Für die technische Auftragsabwicklung, den Verkauf und die Vertretung der Gesellschaft gegenüber Kunden (insbesondere bei Großaufträgen) habe J.K. nicht über das nötige, technische facheinschlägige Know-How im Bereich der Klima- und Kälteanlagentechnik verfügt, weshalb dies ausdrücklich nicht in seinen Aufgabenbereich gefallen und ausschließlich dem Bf. vorbehalten geblieben sei.

Zusammenfassend sei daher festzustellen, dass ab Anfang Februar 2007 für die Erfüllung der abgabenrechtlichen Pflichten der Fa. X-GmbH andere Personen und nicht der Bf. zuständig und verantwortlich gewesen seien. Dies gehe eindeutig aus der vorliegenden Zuständigkeitsverteilung innerhalb der Geschäftsführung hervor, weshalb der Spruchsenat beim Finanzamt Wien 9/18/19 Klosterneuburg als Organ des Finanzamtes Baden Mödling ein gegen den Bf. eingeleitetes Finanzstrafverfahren auch eingestellt habe (Spruchsenat beim Finanzamt Wien 9/18/19 Klosterneuburg, Erkenntnis vom 5.3.2013 im Verfahren SpS ****). Dies deshalb, da der Spruchsenat erkannt habe, dass der unternehmensrechtliche, selbständig vertretungsbefugte Geschäftsführer J.K. und nicht der Bf. für die Erfüllung der abgabenrechtlichen Pflichten der X-GmbH Sorge zu tragen gehabt hätte.

Die internen Zuständigkeitsverteilungen, im konkreten Fall die vorliegende Trennung der kaufmännischen und technischen Geschäftsführung, seien bei Prüfung der Voraussetzungen für eine etwaige Haftung im Sinne des § 9 BAO zwingend zu beachten. Primär sei jener Vertreter von mehreren gleichrangigen zur Haftung heranzuziehen, welcher entsprechend der internen Geschäftsverteilung mit der Besorgung der Abgabenangelegenheiten betraut gewesen sei (VwGH 94/17/0122, 94/17/0229; Unger in Ratka/Rauer (Hrsg) in Geschäftsführerhaftung, S 396). Laut UFS-Entscheidung RV/1091-W/05 vom 24.1.2006 hafte ein Geschäftsführer - sofern eine Geschäftsverteilung zwischen den Geschäftsführer vorliege - nur dann, wenn ein Anlass vorliege, an der Ordnungsmäßigkeit der Geschäftsführung des anderen Geschäftsführers zu zweifeln. Eine (ständige) Pflicht zur aktiven Überwachung und Überprüfung auch ohne bestimmten Anlass bestehe im Verhältnis von Geschäftsführern zueinander - anders als gegenüber

Personen, derer sich der Geschäftsführer zur Erfüllung seiner Aufgaben bedient - nicht (VwGH 19.12.2012, 2011/08/0107).

Eine detaillierte Kontrollpflicht, insbesondere auch hinsichtlich des laufenden Saldos des Finanzamtskontos der Fa. X-GmbH bzw. des laufenden Rechnungswesens sei somit nicht gegeben, solange kein begründeter Anlass vorliege, an der Ordnungsmäßigkeit der Geschäftsführung des zweiten Geschäftsführers zu zweifeln. Der Bf. habe daher zu Recht darauf vertrauen können, dass der abgabenrechtskundige Geschäftsführer J.K. und der Investor E.F. - welcher durch seine Tochter G.H. und deren Ehegatten, welcher im Übrigen die steuerliche Vertretung der Gesellschaft über gehabt habe - ihren Verpflichtungen ordnungsgemäß nachgekommen seien. Anzeichen für eine unvollständige Meldung bzw. Entrichtung von Steuern und Abgaben, somit für eine Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten, seien dem Bf. nicht bekannt gewesen. Allein der Umstand, dass sich die X-GmbH offensichtlich in Zahlungsschwierigkeiten befunden habe, genüge nicht, um die Ordnungsmäßigkeit der Geschäftsführung des weiteren Geschäftsführers in Frage zu stellen (siehe Twardosz/Heffermann in Althuber (Hrsg), Geschäftsführer- und Vorstandshaftung, S 107).

Festzuhalten sei, dass für den Bf. im relevanten Zeitraum kein Anlass vorgelegen sei, an der Ordnungsmäßigkeit der Geschäftsführung der anderen involvierten Personen zu zweifeln. Denn dem Bf. sei weder bekannt gewesen, dass Abgaben nicht entrichtet worden wären, noch habe er Umstände erkennen können, die ihn an der Ordnungsgemäßheit der unternehmensrechtlichen Geschäftsführung der anderen Personen zweifeln lassen hätten müssen.

Im konkreten Fall sei der Bf. im Zeitraum ab Anfang Februar 2007

- weder geschäftsführungsintern für die Beitrags- und Steuerangelegenheiten der X-GmbH zuständig gewesen, da diese nicht in seinen Zuständigkeitsbereich gefallen seien,
- noch seien dem Bf. Indizien dafür bekannt gewesen, die Zweifel an der Ordnungsmäßigkeit der Geschäftsführung der anderen Personen gerechtfertigt hätten, sodass der Bf. auf die Ordnungsmäßigkeit der Geschäftsführung inklusive der pflichtgemäßen Erfüllung sämtlicher abgabenrechtlicher Pflichten zu Recht vertrauen habe können und sich daher für den Bf. keine Anhaltspunkte für eine erhöhte Überwachungs- und Kontrollpflicht der anderen Organe ergeben hätten, denen er pflichtgemäß hätte nachkommen müssen.

Aus den dargestellten Gründen sei dem Bf. somit eindeutig keine schuldhafte Pflichtverletzung zur Last zu legen, die eine etwaige Haftungsinanspruchnahme rechtfertigen würde. Die Klärung der Frage einer etwaigen Kausalität für die Nichtentrichtung der angeführten Abgaben erübrige sich daher, weshalb die Haftungsinanspruchnahme des Bf. den angefochtenen Bescheid mit Rechtswidrigkeit belaste.

Für den Zeitraum der alleinigen Geschäftsführung durch den Bf. (bis Anfang Februar 2007) werde auf die Stellungnahme vom 28.9.2007 (siehe Beilage 3) verwiesen,

welche vollinhaltlich zum Inhalt der gegenständlichen Beschwerde erhoben werde. In dieser Stellungnahme sei umfassend dargelegt worden, dass der Bf. keine schuldhafte Pflichtverletzung begangen habe. Der hier angefochtene Bescheid erweise sich im Übrigen bereits deshalb rechtswidrig, da in der Begründung mit keinem einzigen Wort auf die bisherige Rechtfertigung des Bf. eingegangen worden sei.

Eine Haftung komme nur insoweit zum Tragen, als eine etwaige Pflichtverletzung kausal für den Abgabenausfall gewesen wäre. Insbesondere sei bei zu geringen vorhandenen liquiden Mittel, um die fälligen Abgaben zur Gänze bezahlen zu können, zu prüfen, ob die vorhandenen liquiden Mittel pflichtgemäß gleichmäßig auf alle Gesellschaftsgläubiger aufgeteilt worden seien und somit dem Gleichbehandlungsgrundsatz entsprochen worden sei (siehe VwGH vom 29.3.2001, 2000/14/0149 und 17.10.2001, 2000/16/0575). Eine Benachteiligung für die Gläubiger liege aber nur dann vor, wenn der Befriedigungsfonds, auf den die Gläubiger im Konkursverfahren jeweils angewiesen seien, im Vergleich zum Zeitpunkt der Vornahme der Rechtshandlung verkleinert worden sei und „bestehende (Alt-)Gläubiger einen (größeren) Ausfall erleiden würden oder wenn Neugläubiger dieses Befriedigungsfonds hinzugekommen seien und einen Ausfall erleiden würden (siehe König, Die Anfechtung nach der KO3, Rz 5/18).

Gemäß § 9 Abs. 1 BAO hafteten die in den §§ 80 ff BAO bezeichneten Vertreter neben den durch sie vertretenen Abgabepflichtigen für die diese treffenden Abgaben insoweit, als die Abgaben infolge schuldhafter Verletzung der den Vertretern auferlegten Pflichten nicht eingebbracht werden könnten. Die in §§ 80ff BAO bezeichneten Vertreter hätten insbesondere dafür zu sorgen, dass die Abgaben aus den Mitteln, die sie verwalten, entrichtet werden. Daraus ergebe sich, dass keine abgabenrechtliche Pflicht verletzt werde, wenn Abgaben nicht entrichtet werden, weil der Vertretene überhaupt keine liquiden Mittel zur Verfügung habe (vgl VwGH 20.9.1996, 9411710420). Reichten die vorliegenden liquiden Mittel zur Entrichtung aller Abgaben nicht aus, hafte grundsätzlich der Vertreter für die Nichtentrichtung der Abgaben, es sei denn, der Vertreter könne nachweisen, dass er die vorhandenen liquiden Mittel anteilig zur Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet habe, sodass die Abgabenschulden im Verhältnis nicht schlechter als andere Verbindlichkeiten behandelt worden seien. Dem Vertreter obliege kein negativer Beweis seiner Schuldlosigkeit, sondern lediglich die konkrete Darstellung der Gründe, die der Erfüllung seiner Pflichten entgegengestanden seien (vgl Ritz, BA04, § 9; TZ 22).

Diese qualifizierte Mitwirkungspflicht des Vertreters entbinde die Abgabenbehörde allerdings nicht von jeglicher Mitwirkungspflicht (vgl etwa VwGH 13.4.2005, 2002 /13/0177, 0178,- vgl Ellinger/Jro/Kramer/Sutter/Urtz, BAO, 4. Ergänzungslieferung, § 9 E 221). Eine solche Mitwirkungspflicht der Abgabenbehörde bestehe etwa, wenn sich aus dem Inhalt des Finanzamtsakts deutliche Anhaltspunkte für das Fehlen von liquiden Mitteln ergeben würden(vgl. Ritz BAO4, § 9, Rz 22). Zumindest müssten sich die bereits erwähnten Eingaben der X-GmbH (Steuererklärungen, Jahresabschlüsse, Bescheidbeschwerden, Betriebsprüfungsberichte, Zahlungserleichterungsansuchen,

Unterlagen zum außergerichtlichen Ausgleich, etc) im Finanzamtsakt befinden, woraus eindeutig hervorgehe, dass die Abgabepflichtige über keine ausreichenden liquiden Mittel verfügt habe, um die Abgabenschulden zur Gänze zu entrichten. Nicht zuletzt deshalb dürfte das Finanzamt auch dem außergerichtlichen Ausgleich auch zugestimmt haben.

Zusammenfassend ergebe die abgabenrechtliche Würdigung des dargestellten Sachverhalts eindeutig, dass der Bf. als Gesellschafter-Geschäftsführer der X-GmbH stets bemüht gewesen sei, deren Abgabenverbindlichkeiten vollständig zu entrichten.

Dies zeige schon der dokumentierte Wille des Geschäftsführers, die Abgabenverbindlichkeiten der Fa. X-GmbH in die Sanierung und Restrukturierung der verbundenen Unternehmen Y-GmbH und S-GmbH einzubeziehen. Zudem wäre - wie bereits angeführt - zu bedenken, dass der Vertreter zur Entrichtung fälliger Abgaben nicht verpflichtet sei, Kredite aufzunehmen (VwGH 26.6.2007, 2004/13/0032).

Es liege somit keine schuldhafte Pflichtverletzung des Bf. vor, die kausal für den Abgabenausfall gewesen wäre.

In Erfüllung seiner qualifizierten Mitwirkungspflicht obliege dem Vertreter selbst kein negativer Beweis seiner Schuldlosigkeit, sondern lediglich die konkrete Darstellung der Gründe, die der Erfüllung seiner Pflichten entgegenstanden seien (vgl Ritz, BAO4, § 9, Tz 22). Er müsse jedoch - sofern beim Abgabepflichtigen liquide Mittel vorhanden gewesen seien - den Beweis führen, dass der Gleichheitsgrundsatz beachtet worden sei und somit der Vertreter im Falle von nicht ausreichend vorhandenen liquiden Mitteln das Finanzamt als Gläubiger nicht schlechter als die übrigen Gesellschaftsgläubiger behandelt habe (VwGH 29.3.2001, 2000/14/0149; VwGH 17.10.2001, 2000/16/0575). Bei der Beweisführung durch den Vertreter sei zu beachten, dass auch eine überschlägige Ermittlung der Quote ausreichend sein könne, weil Sorgfalts- und Mitwirkungspflichten nicht über das Maß des Möglichen und Zumutbaren hinaus überspannt werden dürfen (vgl Ritz, BAO4, § 9, Tz 27). Dies insbesondere dann, wenn - wie im vorliegenden Fall - auch die Abgabenbehörde aufgrund der Aktenlage eine Ermittlungspflicht treffe. In diesem Zusammenhang sei zu bedenken, dass jenen Abgabenbescheiden, die gegenständlichem Haftungsbescheid vom Finanzamt beigelegt worden seien, Hinweise auf abgabenrechtliche Prüfungen im März 2010 entnommen werden könnten.

Hinzuweisen sei abschließend darauf, dass der Bf. auch über keine ausreichenden Mittel verfüge, die seine Inanspruchnahme überhaupt zweckmäßig und sinnvoll erscheinen ließe. Er sei verheiratet und habe Unterhaltspflichten für zwei minderjährige Kinder. Aufgrund persönlicher Haftungen für Verbindlichkeiten der X-GmbH und der Y-GmbH bei diversen Kreditinstituten sehe sich der Bf. nach Abschluss des Konkursverfahrens mit beträchtlichen Haftungen konfrontiert. Am 11.11.2013 sei über das Vermögen des Bf. zur Zahl ***** ein Sanierungsverfahren ohne Eigenverwaltung eröffnet worden, in dem am 16.6.2014 ein Sanierungsplan mit einer 20%igen Quote bestätigt worden sei. Für seinen privaten Lebensunterhalt komme derzeit seine Frau auf. Da Haftungsverfahren ohne ausreichende Aussicht auf einen entsprechenden Erfolg mangels Sinnhaftigkeit nicht

durchzuführen seien (so ausdrücklich BMF vom 12. Dezember 1995, GZ E 1009/111-IV/3/95), sei die vorliegende vom Finanzamt geltend gemachte Haftung des Bf. kritisch zu hinterfragen. Aus der allgemeinen wirtschaftlichen Situation des Bf. ergebe sich somit zusätzlich eine persönliche Unbilligkeit (siehe etwa VwGH 5.11.2003, 2003/17/0253 und VwGH 1.7.2003, 2001/13/0215).

Aus den dargestellten Gründen werde die ersatzlose Aufhebung des mit gegenständlicher Bescheidbeschwerde angefochtenen Bescheids beantragt.

Nach weiteren Ausführungen zur vorsorglichen Einbringung von Beschwerden gemäß § 248 BAO gegen die den gegenständlichen Haftungsbescheid zugrunde liegenden Abgabenbescheide beantrage der Bf. die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung und die Entscheidung durch den Senat.

In der für den Zeitraum der alleinigen Geschäftsführung durch den Bf. (bis Anfang Februar 2007) zum Haftungsvorhalt abgebenen Stellungnahme vom 28.9.2007 (Beilage 3 der Beschwerde), die zum Inhalt des Beschwerdevorbringens des Bf. erhoben wurde, bringt der Bf. auf die Frage, was dem Bf. gehindert habe, für die Entrichtung der Abgaben der Gesellschaft aus deren Vermögen und laufenden Einnahmen zu sorgen und wie die Einnahmen verwendet worden seien, vor, unabhängig von einer etwaigen Relevanz im Zusammenhang mit einer Haftung nach § 9 BAO sei darauf zu verweisen, dass er erst im Zuge der eingeleiteten Sanierungsmaßnahmen von den nunmehr aushaftenden Abgabenschulden der Primärschuldnerin Kenntnis erlangt habe, umgehend eine Berichtigung der Jahresabschlüsse und Steuererklärungen vorgenommen, Wiederaufnahmeanträge gestellt und Selbstanzeigen gemäß § 29 FinStrG eingebracht habe. All dies, insbesondere auch die angestrebte Richtigstellung der Verpflichtungen gegenüber dem Finanzamt, sei ausschließlich auf Betreiben und Initiative des Bf. erfolgt.

Der Ausgangspunkt für die finanziellen Schwierigkeiten der X-GmbH liege sicherlich beim Erwerb dieser Gesellschaft durch die Y-GmbH (nachfolgend auch Y-GmbH). Dieser Erwerb sei mit Hilfe der X-Bank, einer Ausschüttung und einer äußersten komplizierten Verrechnung mit der X-GmbH mit Stichtag 30.6.2003 um € 3,5 Mio erfolgt.

Tatsächlich habe sich im Nachhinein herausgestellt, dass sowohl die X-GmbH als auch die Y-GmbH - offensichtlich bereits seit Jahren - operative Verluste erwirtschaftet hätten, der Kaufpreis von € 3,5 Mio. bei weitem überhöht gewesen sei und Ungereimtheiten beim Erwerb (zB Bewertung von Vorräten und Anlagevermögen) festgestellt hätten werden müssen. Letztere würden derzeit gerade verifiziert, wobei rechtliche Schritte gegen den ehemalige Eigentümer nicht ausgeschlossen seien.

Die wirtschaftliche Situation der X-GmbH könne für die ersten Monaten nach deren Erwerb durch die Y-GmbH wie folgt beschrieben werden:

- Mangel an liquider Mittel aufgrund des Finanzierungserfordernisses für den Kaufpreis;
- nachweislich operative Verluste (sowohl in der Vergangenheit als auch laufend), die es zu finanzieren gegolten habe
- massiver Aufbau der Vorräte (insbesondere auch aufgrund der Umsatzsteigerungen) und

- enormer Anstieg der Lieferverbindlichkeiten.

Die mit dem laufenden Betrieb verbundenen Abgaben (Umsatzsteuer, Lohnabgaben, Körperschaftsteuer etc) seien - soweit diese dem Bf. bekannt gewesen seien - auch stets abgeführt worden. So gebe es etwa auch hinsichtlich des Wirtschaftsjahres 2003/2004 keinen Rückstand. Faktum sei allerdings, dass aufgrund unterschiedlichster Umstände in weiterer Folge Fehler bei der Berechnung der Umsatzsteuer passiert, welche erst bei der Aufarbeitung der gesamten Misere aufgedeckt worden seien. Zu dieser Aufarbeitung sei es gekommen, als der Bf. Ende des Jahres 2005 gemeinsam mit der kreditgewährenden Bank versucht habe, dem Unternehmen Kapital zuzuführen. Dabei sei zunächst eine Betriebsanalyse mit von der Bank eingesetzten Unternehmensberatern durchgeführt und festgestellt worden, dass die X-GmbH einen Liquiditätsbedarf von € 3 Mio. habe. In weiterer Folge sei auch eine Mezzaninfinanzierung überlegt worden. Die nunmehrige steuerliche Vertretung sei darauf vom Bf. - der nach den Ergebnissen der Berater verunsichert gewesen sei - mit der Wirtschaftsprüfung der Jahresabschlüsse zum 31.3.2006 beauftragt worden. Im Herbst 2006 sei man - nach dem der vormalige Steuerberater Unterlagen übermittelt habe - zum Ergebnis gekommen, dass testierbare Jahresabschlüsse nicht vorlägen und die gesamte Buchhaltung als auch die Jahresabschlüsse der Vorjahre Mängel aufweisen würden. Daraufhin habe auch die steuerliche Vertretung zur nunmehrigen Kanzlei gewechselt und es seien erste Gespräche mit den Banken geführt worden. Erst Ende 2006 habe der Bf. aufgrund der vollständigen Aufarbeitung und Korrektur der gesamten Buchhaltung davon Kenntnis erlangt, dass gravierende Fehler bei der Berechnung und Meldung der Umsatzsteuer für die hier relevanten Zeiträume bestanden hätten:

- In vielen Bereichen seien schlicht und einfach Fehlbuchungen der eigenen Buchhaltungsabteilung als auch des ehemaligen Steuerberaters vorgelegen.

Beispielsweise seien aufgrund von Missverständnissen in der Buchhaltungsabteilung der Gesellschaft Schadenersatzzahlungen mit Vorsteuer eingebucht worden (zB Firmenname laut Beilage 4), obwohl es sich bloß um Zahlungen auf eine bereits bestehende und verbuchte Schuld (bzw. Rückstellung) gehandelt habe.

- Überdies sei die Gesellschaft und auch der Bf. einem Rechtsirrtum iZm der Besteuerung von Teilrechnungen sowie dem Vorsteuerabzug bei Teilrechnungen unterlegen. Beispielhaft sei auf die Verbuchung einer Teilrechnung über netto € 700.000,00 zum 30.6.2005 verwiesen. Bei dieser Teilrechnung sei ein Vorsteuerabzug von € 1 40.000,00 gebucht worden, obwohl keine Zahlung erfolgt und auch noch keine Teilschlussrechnung vorgelegen sei (siehe zB Beilage 3).

- Auch die grundsätzlich als eher diffizil einzustufende Verbuchung der Umsatzsteuer bei Teilrechnungen (zB zwischen den verbundenen Unternehmen) sei fehlerhaft gewesen. So seien etwa die Umsatzsteuer von Teilrechnungen mit Automatikbuchungen auf Umsatzsteuerwartekonten verbucht worden, welche keinen Eingang in die Umsatzsteuervoranmeldungen gefunden hätten.

- Die Verbuchung der Kundenanzahlungen (zT über das Konto „Kundenanzahlung fiktiv“) sei ebenso fehlerhaft gewesen.

- Bei der Verbuchung von Verrechnungen mit verbundenen Unternehmungen sei eine Vielzahl von Fehlern passiert, die aufgrund von Versäumnissen bei der Abstimmung erst im Rahmen der Aufarbeitung erkannt worden seien. Generell müsse festgestellt werden, dass die Buchhaltungen für die hier gegenständlichen Zeiträume - was grundsätzlich bis zum Zeitpunkt der Erstellung der Jahresabschlüsse auch nicht unüblich sei - nicht abgestimmt gewesen seien. Der ehemalige Steuerberater habe erst im August 2006 den Jahresabschluss zum 30.6.2004 fertig gestellt und die Steuererklärungen 2004 beim Finanzamt eingereicht. Die tatsächliche Abstimmung der Buchhaltungen 2004/2005ff sei erst - nach mehreren vergeblichen Versuchen des ehemaligen Steuerberaters Mag. Z. - im Rahmen der eingeleiteten Restrukturierung erfolgt. Die dem neuen steuerlichen Vertreter für die Erstellung der Jahresabschlüsse 2004/2005ff vorgelegene Buchhaltungen seien geprägt gewesen von unzähligen Storno- und Korrekturbuchungen und ursprünglich nicht abgestimmten Anzahlungs-, Teilrechnungs- bzw. Umsatzsteuerwartekonten.
- Insbesondere habe sowohl die Gesellschaft als auch der ehemalige steuerliche Vertreter den Überblick bei den Leistungsverrechnungen zwischen den verbundenen Unternehmen verloren. Versuche, mit internen Rechnungen eine korrekte Leistungsverrechnung (zB auch hinsichtlich der ausschließlich von der Primärschuldnerin getragenen Miete bzw. der bei der X-GmbH beschäftigten Monteure) vorzunehmen, seien gescheitert.
- Auch Missverständnisse zwischen dem steuerlichen Vertreter und dem Bf. bzw. den Buchhaltungsabteilung hätten zu dieser Situation geführt.

Zugleich sei allerdings auch zu bedenken, dass der Bf. - selbst wenn er zum Fälligkeitszeitpunkt Kenntnis von den Abgabenschulden der X-GmbH gehabt habe - für deren Begleichung die erforderlichen liquiden Mittel nicht zur Verfügung gehabt hätte!

Dies könne wie folgt begründet werden:

- Ende 2004 hätte mit der Rückzahlung von Bankkrediten für den Erwerb der Beteiligung an der X-GmbH X-GmbH als auch bei der Y-GmbH begonnen werden müssen. Da mit den damit verbundenen Zahlungen die Zahlungsfähigkeit beider, hätten die kreditgewährenden Banken neue Kreditmittel zur Verfügung gestellt bzw. in weiterer Folge (bereits im Jahr 2006) begonnen, die Ratenzahlungen zu stunden.
- Der Hauptlieferant Fa.N. habe der X-GmbH bis Mai 2005 laufend auf Kredit (mit entsprechendem Zahlungsziel) Waren geliefert. Ursprünglich sei für einen großen Auftrag der von Fa.N. sogar eine weitere Ausdehnung des Zahlungsziels zugesagt worden. Nachdem Fa.N. Schwierigkeiten geraten sei und im Jahr 2005 nur durch eine auch in der Presse kolportierte Finanzspritze(in Milliardenhöhe) vor der Insolvenz gerettet habe werden können, sei die X-GmbH ab Mai 2005 „auf Vorauszahlung gestellt“ worden. Um den laufenden Geschäftsbetrieb aufrecht zu erhalten, hätten nicht nur die angehäuften Lieferverbindlichkeiten (etwa per Februar 2005 rund € 2 Mio) abgebaut, sondern auch die neuen Warenlieferungen finanziert werden müssen. Insgesamt seien die Lieferverbindlichkeiten gegenüber Fa.N. 2006 im Wesentlichen abgebaut worden.
- Dieser Abbau der Lieferverbindlichkeiten habe einerseits die Banken weitere Kredite eingeräumt hätten - so sei es bis zum 3.3.2006 zu einem massiven Anstieg der

Bankverbindlichkeiten gekommen - und zum andern habe der Bf. der X-GmbH Juli bzw. Oktober 2005 ein nachrangiges Gesellschafterdarlehen idH von T€ 700 gewährt. Die dabei lukrierten Mittel seien nahezu eins zu eins an Fa.N. geflossen, wie auch nachfolgender Aufstellung entnommen werden könne:

in T€	30.06.2004	31.12.2004	28.02.2005	30.06.2005	31.03.2006
Fa.N. Europe	146	762	792	799	1 8
Fa.N. Japan	429	904	1.251	1.246	12
Z-Bank	0	0	0	0	667
V-Bank	-41	-22	-8		-2074
Y-Bank	0	93	108	88	287
X-Bank	161	668	719	966	878
Gesellschafterdarlehen	0	0	0	0	700
	695	2.405	2.862	3.079	2.836

Der Anstieg der Bankverbindlichkeiten resultiere einerseits aus einer internen Überziehung von T€ 300 bei der X-Bank, einer Rahmenerhöhung im Jänner 2006 bei der Y-Bank, einem Kredit vom Jänner 2007 bei der Z-Bank und einem Kredit der V-Bank idH von T € 300 (im August 2005).

- Der obigen Aufstellung könne weiters entnommen werden, dass sich die Größenordnung der Verbindlichkeiten nicht geändert habe, sondern im Wesentlichen nur eine Umschichtung von Liefer- zu Bankverbindlichkeiten und Gesellschafterdarlehen erfolgt sei.
- Dass dem Bf. die erforderlichen Mittel zur Begleichung der nun aushaftenden Abgabenschulden der X-GmbH nicht zur Verfügung gestanden seien, sei auch mit den Ergebnissen der von der X-Bank eingesetzten Berater dokumentiert, die bereits im Jahr 2005 einen zusätzlichen Liquiditätsbedarf von € 3 Mio ermittelt hätten. In diesem Zusammenhang könne auch auf informierte Vertreter der X-Bank verwiesen werden.
- Zusätzlich sei festgestellt, dass in etwa der bereits damals ermittelte Liquiditätsbedarf nunmehr auch im Rahmen der bekannten Sanierungsmaßnahmen aufzubringen sei. Wie im Schreiben von Dr. H. vom 16.7.2007 mitgeteilt worden sei, hätten die Banken, die damals die zusätzlichen Kredite gewährten, bereits die Zustimmung zu Nachlässen idH von 65% erteilt. Diese Nachlässe hätten sich natürlich auch auf die damals gewährten Kredite bezogen.
- Unabhängig von der hier dargestellten Abdeckung der Verbindlichkeiten gegenüber dem Hauptlieferanten sei der Geschäftsbetrieb der X-GmbH durch laufende Zahlungen (auch

an das Finanzamt) aufrecht erhalten worden. Wesentliche Altverbindlichkeiten seien ab dem Jahr 2005 nicht mehr beglichen worden.

Betrachte man nun den hier dargestellten Sachverhalt unter dem Blickwinkel der gesetzlichen Bestimmung zur Haftung von Vertretern gemäß § 9 BAO, so sei zunächst festzustellen, dass eine Haftung dann nicht zum Tragen komme, wenn bei vorhandenen liquiden Mitteln die Abgabenschulden nicht schlechter behandelt worden seien als die übrigen Schulden und somit dem Gleichbehandlungsgrundsatz entsprochen worden sei (siehe VwGH 29.3.2001, 2000/14/0149 und VwGH 17.10.2001, 2000/16/0575). Eine Benachteiligung für die Gläubiger liege aber nur dann vor, wenn der Befriedigungsfonds, auf den die Gläubiger im Konkursverfahren jeweils angewiesen seien, im Vergleich zum Zeitpunkt der Vornahme der Rechtshandlung verkleinert worden sei und „bestehende (Alt-)Gläubiger einen (größeren) Ausfall erleiden oder wenn Neugläubiger dieses Befriedigungsfonds hinzugekommen seien und einen Ausfall erleiden würden“ (siehe König, Die Anfechtung nach der KO3, Rz 5/18).

Auf Seite 4 sei dargestellt worden, dass der Abbau der Lieferverbindlichkeiten im Wesentlichen eins zu eins mit dem Aufbau von Bankverbindlichkeiten und dem Gesellschafterdarlehen finanziert worden sei. Wenn dem Bf. seitens der Banken Mittel zur Begleichung der Lieferantenverbindlichkeiten zur Verfügung gestellt worden seien, so könne eine Begleichung dieser Lieferverbindlichkeiten niemals eine Gläubigerbegünstigung darstellen. Der Befriedigungsfonds der Gläubiger (und auch der Abgabenbehörde) insgesamt habe sich nämlich durch diese Handlung des BF. in keiner Weise verändert. Im Gegenteil habe er sogar mit dem Gesellschafterdarlehen liquide Mittel von außen zugeführt.

Neben der besonderen Situation des Hauptlieferanten sei insbesondere auf die Zahlungen für die Aufrechterhaltung der Geschäftstätigkeit der X-GmbH zu verweisen, die ebenfalls eine Sonderstellung einnehmen würden. So habe der Bf. zwangsläufig weitere Zahlungen an Lieferanten, an die Mitarbeiter, die Abgabenbehörde etc leisten müssen, da dies Voraussetzung für die Fortführung des Unternehmens gewesen sei. Diese Zahlungen (zB auch an ausländische Lieferanten, die im Übrigen regelmäßig nur gegen Vorauszahlung geliefert hätten) seien im Wesentlichen ausschließlich im Rahmen von Zug-um-Zug-Geschäften bzw. gegen kongruente Deckung erfolgt, weshalb diese Zahlungen nicht als Gläubigerbegünstigung gewertet werden könnten. So sehe auch der VwGH nur die Begleichung von bestehenden alten Verbindlichkeiten, nicht aber die kongruente Bezahlung laufender Ausgaben als haftungsbegründend an (zB 19.11.1998, 97/15/0115, VwGH 27.5.1998, 95/13/0170 und VwGH 23.4.1998, 95/ 15/0145). Jede andere Auslegung wäre mit den aktuellen insolvenzrechtlichen Vorschriften und der Intention des derzeitigen Insolvenzrechts, Sanierungen nicht durch vorzeitige Betriebsschließungen zu verhindern, nicht in Einklang zu bringen (siehe auch Fachsenat für Steuerrecht der KWT, ÖStZ 2001, 556).

Darüber hinaus sei keine Kausalität zwischen einer von der Abgabenbehörde bis dato nur vermuteten Pflichtverletzung des Bf. und der Uneinbringlichkeit der hier gegenständlichen

Abgaben gegeben, da der Grund für die Uneinbringlichkeit nicht in einer Pflichtverletzung unseres Mandanten, sondern schlicht und einfach im Mangel an liquiden Mitteln zu suchen sei. Dies lasse sich sowohl anhand der Buchhaltung der Gemeinschuldnerin als auch anhand des bereits Ende 2005 eingeleiteten Sanierungs- und Restrukturierungsprozesses nachweisen.

Überdies sei zu bedenken, dass - sollte die Abgabenbehörde von einer Uneinbringlichkeit der Abgabenschulden der X-GmbH ausgehen - diese angenommene Uneinbringlichkeit nicht durch irgendeine Handlung des Bf. eingetreten, sondern bereits zum Zeitpunkt der Fälligkeit der Abgaben vorgelegen sei. Dies sei auch bereits im Rahmen der Analyse durch die im Auftrag der kreditgewährenden Bank tätigen Unternehmensberater Ende 2005 konstatiert worden. In einem derartigen Fall sei allerdings eine Haftung gemäß § 9 BAO - mangels liquider Mittel - schon von vornherein ausgeschlossen, da keine schuldhafte Pflichtverletzung zur Uneinbringlichkeit geführt habe (siehe zB Stoll, BAO, § 9, Seite 120.ff bzw. auch VwGH 15.12.1999, 98/13/0060).

Zusammenfassend könne daher festgestellt werden, dass im relevanten Zeitraum (Juni 2004 bis November 2006) keine Gläubigerbegünstigung stattgefunden habe und keine Benachteiligung von Abgabenforderungen bestehe, sondern nur durch die Mittelzuführung von außen durch den Bf. (Gesellschafterdarlehen bzw. nunmehr nicht rückzahlbarer Gesellschafterzuschuss idH von T€ 700), weiteren Kreditzusagen, späteren Rückstehungen und schlussendlich erfolgten Nachlässen der kreditgewährenden Banken sowie der beträchtlichen Eigenmittelzufuhr des neuen Mehrheitseigentümers die Zahlungsfähigkeit der Gesellschaft bis dato aufrecht erhalten habe werden können. Dies alles mit dem Ziel einer nachhaltigen Sanierung der Gesellschaft.

Zu seinen persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnissen führte der Bf. aus, er beziehe derzeit einen Geschäftsführerbezug idH von brutto € 5.000,00 zuzüglich PKW-Sachbezug. Er lebe in Scheidung und habe Sorgepflichten für zwei Kinder in der Höhe von € 300,00 bzw. € 439,00 pro Monat.

Die gemeinsamen Ersparnisse mit seiner von ihm getrennt lebenden Ehefrau würden derzeit im Rahmen der Scheidung aufgeteilt, wobei er davon ausgehe, dass ihm in etwa Ersparnisse in der Größenordnung von € 30.000,00 verbleiben könnten. Selbiges gelte für einen etwaigen Erlös (abzüglich noch bestehenden Belastungen) aus dem gemeinsam errichteten Einfamilienhaus, dessen genaue Höhe derzeit nicht bezifferbar sei, aber maximal einige zehntausend Euro ausmache. Derzeit versuche der Bf., sich gerade nach seinen wirtschaftlichen und persönlichen Schwierigkeiten und Niederlagen der letzten Jahre eine neue Existenz mit seiner derzeitigen Lebensgefährtin aufzubauen.

Weiters besitze der Bf. noch einen 1/6-Anteil an einer Liegenschaft (mit einem kleinen Einfamilienhaus), den er nach dem Tod seines Vaters geerbt habe.

Der 40%ige Anteil an der derzeit in Sanierung befindlichen Fa. Y-GmbH sei bereits seit Jahren an die kreditgewährende Y-Bank verpfändet. Der 100%ige Gesellschaftsanteil an der S-GmbH (FN *****) sei aufgrund der Vermögenslosigkeit der Gesellschaft wertlos.

Bei den wirtschaftlichen Verhältnissen des Bf. sei zu berücksichtigen, dass er - wie bereits im Punkt 1 dargestellt - im Juli bzw Oktober 2005 der X-GmbH ein Gesellschafterdarlehen idH von T€ 700 gewährt habe. Die dafür erforderlichen Mittel seien dem Bf. wiederum vom ehemaligen Eigentümer der X-GmbH, Herrn D., zur Verfügung gestellt worden. Während das Gesellschafterdarlehen zwecks Sanierung nachrangig gestellt habe werden müssen bzw. in einen Gesellschafterzuschuss umgewidmet worden sei und nunmehr eindeutig Eigenkapital darstelle, bestehe grundsätzlich eine Rückzahlungsverpflichtung gegenüber Herrn D., wobei diesbezüglich gerade Gespräche hinsichtlich der noch aushaftenden T€ 530 geführt würden.

Weiters sei zu erwähnen, dass der Bf. im Rahmen der derzeit durchgeführten Sanierung auch noch Verpflichtungen gegenüber der Y-GmbH in der Größenordnung von T€ 260 zu begleichen habe.

Zusammenfassend sei daher festzustellen, dass der Bf. - angesichts der auf ihn lastenden Verpflichtungen - nicht über ausreichende Mittel, die seine Inanspruchnahme hinsichtlich einer Abgabenschuld von mehr als € 1 Mio. sinnvoll erscheinen ließen, verfüge.

Haftungsverfahren ohne ausreichende Aussicht auf einen entsprechenden Erfolg seien aber mangels Sinnhaftigkeit nicht durchzuführen (so ausdrücklich BMF vom 12.12.1995, GZ E 10091111-IV/3/95). Aus der allgemeinen wirtschaftlichen Situation des Bf. und der damit verbundenen Gefährdung seiner Existenzgrundlage (und seiner von ihm zu versorgenden Familie) ergebe sich somit zwangsläufig eine persönliche Unbilligkeit (siehe etwa VwGH 5.11.2003, 2003/17/0253 und VwGH 1.7.2003, 2001/13/0215).

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 2.4.2015 gab die Abgabenbehörde der Beschwerde des Bf. teilweise insoweit Folge, als auf Grund der doppelten Geltendmachung der Haftung für den Zuschlag vom Dienstgeberbeitrag 07/2010 in Höhe von € 223,69 die Haftung um diesen Betrag auf € 1.174.008,23 reduziert wurde.

Zur Begründung wurde ausgeführt, als Bescheide über den Abgabenanspruch seien insbesondere Abgabenbescheide iSd § 1 98 Abs. 1 BAO sowie Haftungsbescheide gemäß § 224 BAO anzusehen.

Der sich aus dem Haftungspflichtigen eingeräumten Beschwerderecht ergebende Kenntnisverschaffung über den haftungsgegenständlichen Abgabenanspruch, insbesondere über Grund u. Höhe des feststehenden Abgabenanspruches, sei bereits entsprochen worden, indem dem Haftungsbescheid vom 24.10.2014 sämtliche, den haftungsgegenständlichen Abgaben zugrundeliegenden Bescheide beigelegt worden und somit zugegangen seien.

Im Beschwerdeverfahren gegen den Haftungsbescheid könnten - solange Bescheide über den Abgabenanspruch dem Rechtsbestand angehören - Einwendungen gegen die Richtigkeit der Abgabenfestsetzung (deren Höhe) nicht mit Erfolg erhoben werden (vgl zB VwGH 24.2.2004, 99/14/0278; VwGH 18.4.2007, 2004/13/0046; VwGH 23.4.2008, 2004/13/0142; VwGH 24.2.2010, 2006/13/0112).

Solche Einwendungen könnten nur im Rechtsmittelverfahren betreffend den Bescheid über den Abgabenanspruch mit Aussicht auf Erfolg erhoben werden.

Solange bei Selbstbemessungsabgaben die Voraussetzungen für eine Bescheiderteilung gemäß § 201 BAO, § 202 BAO oder vergleichbaren Bestimmungen in einzelnen Abgabengesetzen (zB § 21 Abs. 3 UStG 1994) nicht vorlägen, trete an die Stelle eines bescheidmäßig festgesetzten Abgabenbetrages der vom Abgabepflichtigen selbst berechnete und der Abgabenbehörde bekanntgegebene Betrag.

Gemäß § 9 Abs. 1 BAO würden die in den §§ 80 ff BAO bezeichneten Vertreter neben den durch sie vertretenen Abgabepflichtigen für die diese treffenden Abgaben insoweit haften, als die Abgaben infolge schuldhafter Verletzung der den Vertretern auferlegten Pflichten nicht eingebbracht werden könnten.

Gemäß § 80 Abs. 1 BAO hätten die zur Vertretung juristischer Personen berufenen Personen alle Pflichten zu erfüllen, die den von ihnen Vertretenen obliegen.

Sie hätten insbesondere dafür zu sorgen, dass die Abgaben aus den Mitteln, die sie verwalten, entrichtet werden.

Gemäß § 1 298 ABGB obliegt demjenigen, der vorgebe, dass er an der Erfüllung seiner gesetzlichen Verpflichtungen ohne sein Verschulden verhindert gewesen sei, der Beweis.

Unbestritten sei, dass der Bf. ab 13.8.2003 als selbständiger und ab 8.2.2007 als gemeinsamer handelsrechtlicher Geschäftsführer iSd § 18 Abs.1 GmbHG für die Gesellschaft tätig, vertretungsbefugt und somit im Rahmen seiner gesellschaftsrechtlichen Stellung Vertreter iSd o.a. Bestimmungen gewesen sei (VwGH 3.11.2005, 2004/15/0015; VwGH 21.12.2005, 2004/14/0146).

Dies gelte unabhängig davon, ob der Bf. tatsächlich als Geschäftsführer tätig gewesen sei oder z.B. nur „pro forma“ (VwGH 2.7.2002, 99/14/0076) oder „nur auf dem Papier“ (VwGH 19.1.2005, 2001/13/0168).

Ein wirksam bestellter Vertreter einer juristischen Person iSd § 80 Abs. 1 BAO haftet dafür, die vom Vertretenen geschuldeten Abgaben abzuführen und könnte daher für die Nichtentrichtung in Anspruch genommen werden, wenn er nicht beweise, dass die Abgaben ohne sein Verschulden nicht hätten entrichtet werden können. Insofern treffe ihn eine qualifizierte Mitwirkungspflicht an der Feststellung des abgabenrechtlich relevanten Sachverhalts.

Die Haftung nach § 9 Abs. 1 BAO sei eine Ausfallhaftung (VwGH 24.2.1997, 96/17/0066). Voraussetzung sei die objektive Uneinbringlichkeit der betreffenden Abgaben im Zeitpunkt der Inanspruchnahme des Haftenden (VwGH 3.7.1996, 96/13/0025). Uneinbringlichkeit liege vor, wenn Vollstreckungsmaßnahmen erfolglos waren oder voraussichtlich erfolglos wären (VwGH 26.5.2004, 99/14/0218). Insofern sei der Subsidiarität der Haftung entsprochen worden, als der Haftende erst nach Inanspruchnahme des Hauptschuldners (X-GmbH) zur Haftung herangezogen werde.

Es sei Sache des Geschäftsführers, die Gründe darzulegen, die ihn ohne sein Verschulden daran gehindert hätten, die ihm obliegenden abgabenrechtlichen Verpflichtungen zu erfüllen, widrigenfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung gemäß § 9 Abs. 1 BAO angenommen werden dürfe. Als schuldhaft im Sinne dieser Bestimmung gelte jede Form des Verschuldens, somit auch leichte Fahrlässigkeit (zB. VwGH 18.10.1995, 91/13/0037; VwGH 31.10.2000, 95/1 5/0137).

Auch habe der Vertreter für die Möglichkeit des Nachweises seines pflichtgemäßen Verhaltens vorzusorgen (VwGH 7.9.1990, 89/14/0132).

Insbesondere treffe auch solche Haftungspflichtige, die im Zeitpunkt der Feststellung der Uneinbringlichkeit der Abgaben beim Vertretenen nicht mehr deren Vertreter seien, die Pflicht darzutun, weshalb sie nicht dafür Sorge tragen habe können, ihren abgabenrechtlichen Pflichten nachzukommen bzw. weshalb sie nicht dafür Sorge tragen habe können, dass der Vertretene die Abgaben entrichte (VwGH 29.6.1999, 99/14/0128).

In der Regel werde nur der Geschäftsführer jenen ausreichenden Einblick in die Gebarung der GmbH haben, der ihm entsprechende Behauptungen und Nachweise ermögliche, weshalb er nicht dafür Sorge tragen habe können, dass die GmbH die anfallenden Abgaben rechtzeitig entrichte. Den Haftenden treffe die gleiche Offenlegungs- und Wahrheitspflicht wie den Abgabepflichtigen (§ 77 Abs. 2 BAO iVm § 119 Abs. 1 BAO), sodass er zeitgerecht für die Möglichkeit des Nachweises seines pflichtgemäßen Verhaltens vorzusorgen habe (VwGH 7.9.1990, 89/14/0132).

Rechtsunkenntnis in buchhalterischen und steuerrechtlichen Belangen vermöge den Vertreter nicht zu exkulpieren. Wer trotz Rechtsunkenntnis Erkundigungen unterlasse, handle zumindest fahrlässig (VwGH 25.11.1980, 1383/80; VwGH 26.1.1982, 81/14/0083, 81/14/0169; VwGH 29.6.1999, 99/14/0128).

Nach einer Entscheidung des UFS (30.4.2012, RV/0943-W/12) sei es bei der abgabenrechtlichen Haftung von Geschäftsführern nicht relevant, ob zwischen mehreren Vertretern unterschiedliche Zuständigkeitsbereiche vereinbart seien. Eine derartige Zuständigkeitsverteilung könne lediglich im Rahmen der Ermessensübung bei der Auswahl eines Haftungspflichtigen berücksichtigungswürdig sein. Jedoch verhindere sie nicht die Möglichkeit einer Inanspruchnahme.

Auch seien zivilrechtliche Vereinbarungen und Beschlüsse, wonach ein Geschäftsführer von jeglicher Haftung ausgeschlossen oder aufgrund des Ausscheidens aus der Geschäftsführung entlastet werde, für Zwecke der abgabenrechtlichen Haftung gegenüber dem Fiskus nicht maßgeblich.

Ein Geschäftsführer könne sich überdies nicht darauf berufen, von den übrigen Geschäftsführern an der Erfüllung seiner abgabenrechtlichen Pflichten gehindert worden zu sein.

Nehme der Geschäftsführer die steuerlichen Agenden nicht selbst wahr, sondern übertrage sie an Dritte, werde er dadurch nicht vom Haftungsrisiko befreit. Es würden

ihm Auswahl- und Kontrollpflichten treffen, deren Verletzung Haftungsfolgen zeitigen könnten. Die Tätigkeit der herangezogenen Personen sei zumindest in solchen zeitlichen Abständen zu überwachen, die es ausschlössen, dass die Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten, insb. die Verletzung abgabenrechtlicher Zahlungspflichten, dem Geschäftsführer verborgen blieben (VwGH 26.5.1998, 97 /14/0080). Auch der Steuerberater sei bei seiner Tätigkeit zumindest in solchen Abständen zu überwachen, dass dem Abgabepflichtigen Steuerrückstände nicht verborgen blieben (VwGH 2.8.1995,94/13/0095; VwGH 25.10.1996,93/17/0280; VwGH 29.6.1999,98/14/0172).

Somit vermögen den Vertreter auch Rechtsunkenntnis in buchhalterischen und steuerrechtlichen Belangen nicht zu exkulpieren, sodass zumindest von fahrlässigem Handeln auszugehen sei (z.B. VwGH 29.6.1999, 99/14/0128).

Vertretungsbefugte und im Rahmen dieser Vertretungsmacht haftungspflichtige Geschäftsführer seien daher von ihrer Verantwortung zur Entrichtung der Abgaben nicht deshalb befreit, wie sie die Geschäftsführung anderen Personen überlassen würden und die Geschäftsführer dadurch entweder der rechtlichen und/oder faktischen Möglichkeit einer ausreichenden und effektiven Kontrolle in der Richtung, ob die jeweils fällig werdenden Abgaben entrichtet würden, beraubt seien.

Es sei nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes Aufgabe des Geschäftsführers, darzutun, weshalb er nicht dafür habe Sorge tragen können, dass die Gesellschaft die angefallenen Abgaben entrichtet habe, widrigenfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung angenommen werden dürfe. Den Vertreter treffe dabei eine qualifizierte Behauptungs- und Konkretisierungslast (VwGH 28.4.2004, 99/14/0120; VwGH 19.1.2005, 2004/13/0156).

Ein für die Haftung relevantes Verschulden liege auch dann vor, wenn sich der Geschäftsführer schon bei Übernahme seiner Funktion mit einer Beschränkung seiner Befugnisse einverstanden erkläre bzw.eine solche Beschränkung in Kauf nehme, die die künftige Erfüllung seiner gesetzlichen Verpflichtungen, insbesondere den Abgabenbehörden gegenüber, unmöglich mache (VwGH 19.1.2005, 2001/13/016; VwGH 10.8.2005, 2005/13/0089).

Zur Angabe, dass sich der Bf. in seiner Tätigkeit als Geschäftsführer zu seiner Unterstützung Erfüllungsgehilfen bedient habe, sei festzuhalten, dass, wenn der Vertreter Dritte mit der Erfüllung abgabenrechtlicher Verpflichtungen betraut habe, ohne sich weiter darum zu kümmern, ob diese Verpflichtungen auch erfüllt würden, eine schuldhafte Pflichtverletzung vorliege (VwGH 26.6.2000,95/17/0612).

Kontrollen hätten daher in solchen zeitlichen Abständen zu erfolgen, die es ausschlössen, dass dem Vertreter Steuerrückstände verborgen blieben (VwGH 26.5.1998, 97/14/0080).

Was sogar dann gelte, wenn ein Wirtschaftstreuhänder mit den Abgabenangelegenheiten betraut sei (VwGH 29.5.2001, 2001/14/0006).

Abgabenrechtliche Pflichten bestünden insbesondere in der zeitgerechten Einreichung von Abgabenerklärungen durch den Vertreter (VwGH 30.5.1989, 89/14/0043; VwGH 29.5.2001, 2001/14/0006) sowie in der Abgabenentrichtung aus den Mitteln, die der Vertreter verwaltete (vgl. § 80 Abs.1 zweiter Satz BAO).

Bei schuldhafter Pflichtverletzung spreche die Vermutung für eine Kausalität zwischen der Pflichtverletzung und dem Abgabenausfall (VwGH 29.5.2001, 2001/14/0006).

Das heiße, die Abgabenbehörde dürfe mangels dagegen sprechender Umstände davon ausgehen, dass die Pflichtverletzung Ursache der Uneinbringlichkeit sei (VwGH 16.12.1999, 97/15/0051).

Der Geschäftsführer hafte für nicht entrichtete Abgaben der Gesellschaft auch dann, wenn die Mittel, die ihm für die Entrichtung aller Verbindlichkeiten zur Verfügung gestanden seien, hierzu nicht ausreichten, es sei denn, er weise nach, dass er diese Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet habe, die Abgabenschulden daher im Verhältnis nicht schlechter behandelt habe, als andere Verbindlichkeiten (VwGH 15.5.1997, 96/15/0003).

Der Bf. bringe in der gegenständlichen Beschwerde keine triftigen Gründe, aus denen ihm die Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten unmöglich gewesen wäre, vor.

Somit könne infolge der schuldhaften Pflichtverletzungen des Bf. davon ausgegangen werden, dass diese Ursache für die Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben gewesen seien.

Die Haftung des Vertreters erstrecke sich auf solche Abgabenschulden, für die er verantwortlich gewesen sei bzw. deren Zahlungstermin in die Zeit der Vertretungstätigkeit falle. D.h. auch, dass er für Abgaben in Anspruch genommen werden könne, die nach Beendigung der Vertretertätigkeit zu entrichten seien (VwGH 28.10.1998, 97/14/0160; VwGH 16.12.1999, 97/15/0051).

Da seit Beginn der Vertretertätigkeit laufende Umsätze erwirtschaftet worden seien, könne davon ausgegangen werden, dass Geldmittel zur Bezahlung von Abgabenschuldigkeiten vorhanden gewesen wären. Eine gänzliche Vermögenslosigkeit der Gesellschaft bei Fälligkeit der Abgaben sei somit nicht gegeben gewesen.

Zudem hafte der Geschäftsführer für nicht entrichtete Abgaben der Gesellschaft auch dann, wenn die Mittel, die ihm für die Entrichtung aller Verbindlichkeiten der Gesellschaft zur Verfügung gestanden seien, hierzu nicht ausreichten, es sei denn, er weise nach, dass er diese Mittel ANTEILIG für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet habe, die Abgabenschulden daher im Verhältnis nicht schlechter behandelt habe als andere Verbindlichkeiten.

Die im Rahmen des § 224 BAO zu treffende Ermessensentscheidung iSd § 20 BAO sei unter Einbezug aller Umstände des Falles innerhalb der vom Gesetzgeber gezogenen Grenze nach Billigkeit u. Zweckmäßigkeit getroffen worden.

Der Zeitpunkt, für den zu beurteilen sei, ob den Vertreter diese Pflichten getroffen hätten, bestimme sich danach, wann die Abgaben nach den abgabenrechtlichen Vorschriften zu entrichten gewesen wären (z.B. VwGH 31.10.2000, 95/15/0137; VwGH 17.12.2003, 2000/13/0220; VwGH 23.11.2004, 2001/15/0108).

Bei Selbstbemessungsabgaben sei maßgebend, wann die Abgaben bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung abzuführen gewesen wären (VwGH 31.10.2000, 95/15/0137; VwGH 24.2.2004, 99/14/0278; VwGH 15.12.2004, 2004/1 3/0146).

Maßgebend sei somit der Zeitpunkt der Fälligkeit der betreffenden Abgabe, unabhängig davon, wann sie bescheidmäßig festgesetzt werde (z.B. VwGH 25.1.1999, 94/17/0229; VwGH 23.1.2003, 2001/16/0291).

Die Verpflichtung zur Entrichtung der genannten Abgaben sei somit ex lege bereits vor Bescheiderlassung entstanden.

Bei Abgaben, bei denen sich die Fälligkeit aus § 21 0 Abs. 1 BAO (1 Monat ab Zustellung des Abgabenbescheides) ergebe, sei grds. der Zeitpunkt der sich aus dem erstmaligen Abgabenbescheid ergebenden Fälligkeit ergebe, maßgebend (VwGH 16.12.1986, 86/14/0077).

Unbestritten und in der Beschwerde vom 27.11.2014 angeführt worden sei, dass die haftungsgegenständlichen Abgaben in den Zeitraum der Tätigkeit des Bf. als Geschäftsführer gefallen und auch in diesem fällig geworden seien.

Schriftliche Erledigungen iSd §§ 92 u. 96 BAO im Einhebungs- u. Vollstreckungsverfahren (vgl. § 1 03 Abs. 1 BAO, § 22 AbgEO) könnten aus Zweckmäßigskeitsgründen trotz Vorliegens einer Zustellvollmacht direkt dem Vollmachtgeber zugestellt werden.

Bei der Geltendmachung von Haftungen gemäß § 224 BAO handle es sich um Erledigungen im Einhebungsverfahren iSd § 1 03 Abs. 1 BAO (6. Abschnitt BAO: Einhebung der Abgaben) bzw. um Einhebungsmaßnahmen (VwGH 18.3.1994, 92/17/0003).

Die Abgabenbehörden seien daher nach diesen Gesetzesstellen aus Zweckmäßigskeitsgründen trotz Vorliegens einer Zustellungsbevollmächtigung zur unmittelbaren Zustellung von Erledigungen an die zur Haftung Herangezogenen als Vollmachtgeber berechtigt (VwGH 08.03.1994, 93/14/0174).

Mit Schriftsatz vom 4.5.2016 beantragte der Bf. die Vorlage der gegenständlichen Beschwerde an das Bundesfinanzgericht, gemäß § 274 Abs. 1 BAO die Durchführungen einer mündlichen Verhandlung sowie gemäß § 272 Abs. 2 Z 1a und b BAO die Entscheidung durch den gesamten Senat.

Der Bf. beantrage die ersatzlose Aufhebung des angefochtenen Haftungsbescheides und stelle fest, dass die Berufungsvorentscheidung gänzlich als unbegründet zu bezeichnen sei. Es werde von der Abgabenbehörde zwar auf die gesetzlich normierte Pflicht zur Ermessensübung und konkreten Einzelfallbetrachtung Bezug genommen, allerdings

wende die Abgabenbehörde eben diese Methoden im konkreten Fall nicht an. Allgemeines Zitieren von für Haftungsfragen relevanten Literaturstellen und Entscheidungen stellten noch keine einzelfallbezogene Ermessensübung in Form von Beweiswürdigung der dargelegten Argumente und Dokumente dar.

Mit Schriftsatz vom 20.10.2017 (eingelangt beim Bundesfinanzgericht im FAX-Wege am 21.11.2017) brachte der Bf. durch seine steuerliche Vertretung eine Ergänzung der Beschwerde gegen den Haftungsbescheid ein, legte einen Liquiditätsstatus für die Zeiträume März 2005 bis März 2008 sowie April 2009 bis Datum vor, stellte die Vorgangsweise bei Erstellung der Gleichbehandlungsrechnung dar und errechnete im Rahmen einer zeitraumbezogenen Betrachtungsweise für diese Zeiträume per Saldo eine Benachteiligung der Abgabenbehörde gegenüber den anderen Gläubigern in Höhe von € 317.254,81.

Leider seien für den Zeitraum April 2008 bis März 2009 keine Saldenlisten zur Verfügung gestanden, weshalb für diesen Zeitraum kein Liquiditätsstatus erstellt habe werden können. Die Fälligkeiten nachfolgender Abgaben, die im bekämpften Haftungsbescheid genannt seien, fielen in den fehlenden Zeitraum:

Abgabenart	Zeitraum	Betrag in €
Umsatzsteuer	Juni 2008	0,53
Umsatzsteuer	Dezember 2008	22.759,65
Umsatzsteuer	Jänner 2009	8.161,12
Lohnsteuer	Jänner 2009	12.447,76
Dienstgeberbeitrag	Jänner 2009	3.272,26
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	Jänner 2009	298,14
Lohnsteuer	Februar 2009	12.752,56
Dienstgeberbeitrag	Februar 2009	3.073,09
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	Februar 2009	280,00
Summe:		63.045,11

In der im Haftungsbescheid vom 24.10.2014 angeführten Aufstellung der haftungsgegenständlichen Abgaben sei eine Umsatzsteuerzahllast für Juli 2010 in Höhe von € 21.818,85 enthalten. Tatsächlich betrage die Umsatzsteuerzahllast für Juli 2010 € 2.188,85, was sich aus der Buchung auf dem Steuerkonto der Gesellschaft vom 29.9.2010 ergebe. Der haftungsgegenständliche Betrag an Abgaben sei somit um € 19.630,00 zu reduzieren.

Des Weiteren seien jene Lohnabgaben, die nach Konkurseröffnung im Datum2 festgesetzt worden seien, in den haftungsgegenständlichen Abgaben enthalten. Es handle sich um nachfolgende Beträge:

Lohnsteuer 2010 in Höhe von € 24.523,03

Dienstgeberbeitrag 2010 in Höhe von € 1.885,55

Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2010 in Höhe von € 148,29.

In diesem Zusammenhang sei festzuhalten, dass über die Festsetzung der im Rahmen des Insolvenzverfahrens der Gesellschaft stattgefundenen Abgabenprüfung keine näheren Informationen vorliegen würden. Üblicherweise würden bei Lohnabgabenprüfungen in Insolvenzfällen jene Lohnabgaben nachverrechnet, die sich aus den angemeldeten Dienstgeberforderungen ergeben. Es seien vom Finanzamt zwar die diesbezüglichen Haftungsbescheide übermittelt worden, jedoch ohne Begründung. Denn in der Begründung werde auf die Ausführungen im Bericht verwiesen, der nicht vorgelegt worden sei. Nach Konkurseröffnung habe die die X-GmbH jedenfalls nicht über die finanziellen Mittel verfügt, um diese Abgaben zu begleichen. Zudem sei ab Eröffnung des Konkursverfahrens einzig der Masseverwalter für die Gesellschaft handlungsbefugt.

Unter der Überschrift „Außergerichtlicher Vergleich und weitere wirtschaftliche Entwicklung“ bringe der Bf. ergänzend vor, die Primärschuldnerin sei im Bereich der Planung und Errichtung von Klimaanlagen tätig gewesen. Bereits zum 31.3.2005 habe die Gesellschaft Bankverbindlichkeiten in beträchtlicher Höhe gehabt. Der Jahresabschluss zum 31.3.2006 sollte im Vorfeld der geplanten Restrukturierung der Gesellschaft von einem Wirtschaftsprüfer einer Abschlussprüfung unterzogen werden. In weiterer Folge sei die nunmehrige steuerliche Vertretung als Wirtschaftsprüfer mit der Prüfung des Jahresabschlusses zum 31.3.2006 beauftragt worden. Im Juni 2006 habe mit der Jahresabschlussprüfung begonnen werden können. Es habe sich bald herausgestellt, dass es im vorliegenden Entwurf des Jahresabschlusses zum 31.3.2006, der von einer namentlich genannten Wirtschaftstreuhandkanzlei erstellt worden sei, Ungereimtheiten gegeben habe, die zu korrigieren gewesen seien. Insbesondere habe es Fehlbuchungen im Bereich der erhaltenen Anzahlungen sowie der Bewertung der halbfertigen Arbeiten und des Warenvorrats gegeben. Aufgrund der wesentlichen Auswirkungen auf die steuerlichen Bemessungsgrundlagen hätten die Jahresabschlüsse der Vorjahre samt den dazugehörigen Steuererklärungen korrigiert werden müssen. Es seien berichtigte Jahresabschlüsse und Steuererklärungen erstellt und an das Finanzamt übermittelt worden. Die anschließend vom Finanzamt durchgeführte Betriebsprüfung habe hinsichtlich der übermittelten berichtigten Steuererklärungen keine Feststellungen ergeben, sodass diese im Juni 2007 schließlich erklärungsgemäß veranlagt worden seien. Insgesamt hätten sich aufgrund der notwendigen Berichtigungen nachfolgende Abgabenschuld der GmbH ergeben:

Umsatzsteuer 4-12/2006 in Höhe von € 215.418,52

Umsatzsteuer 2005 in Höhe von € 525.382,92

Umsatzsteuer 2006 in Höhe von € 314.871,74

SZ 2004 in Höhe von € 454,87

SZ 2007 in Höhe von € 4.669,68

SZ 2005 in Höhe von € 10.507,66

gesamt: € 1.071.305,39

Die X-GmbH sei zum damaligen Zeitpunkt nicht in der Lage gewesen, diese Abgabenschuld mit einer Einmalzahlung zu entrichten. Zudem seien die kreditgewährenden Banken nicht bereit gewesen, der Gesellschaft in Höhe dieser Abgabenschuld einen Kredit zu gewähren. Der Bf. habe an das Ertragspotential der GmbH geglaubt und versucht, gemeinsam mit einem Unternehmensberater und einem Rechtsanwalt neue Investoren zu gewinnen. Zudem habe er sich bemüht, sich mit den kreditgewährenden Banken und dem Finanzamt außergerichtlich zu vergleichen. Zu diesem Zweck seien mit einem namentlich genannten Bediensteten des Finanzamtes Vergleichsgespräche geführt worden. Schlussendlich hätten sowohl das Finanzamt als auch die kreditgewährenden Banken einem außergerichtlichen Vergleich zugestimmt. Das Finanzamt habe der Primärschuldnerin mit Schreiben vom 24.10.2007 mitgeteilt, bei Erfüllung der Vergleichsbedingungen auf 50% Abgabenforderungen, somit € 535.652,69, zahlbar in 36 Monatsraten a' € 14.880,00 sowie auf 50% der festzusetzenden Stundungszinsen zu verzichten.

Die kreditgewährenden Banken hätten Großteils auf 65% ihrer Forderungen gegenüber der Gesellschaft verzichtet. Das Finanzamt sei aufgrund der Zustimmung zu einem 50%igen Forderungsverzicht bereits beim außergerichtlichen Vergleich gegenüber den anderen Großgläubigern begünstigt worden.

Neben den Forderungsverzichten der kreditgewährenden Banken und des Finanzamtes sei keiner weiteren Bankkontoüberziehung zugestimmt worden. Ab April 2008 habe die X-GmbH über keine ausnutzbaren Girokontenrahmen verfügt. Die einzige Finanzierungsquelle sei die Eigenfinanzierungskraft der Gesellschaft durch ihre gewerbliche Tätigkeit und die Einzahlungen des Investors E.F. gewesen, welcher der Gesellschaft liquide Mittel in Ausmaß von über € 1 Mio. zur Verfügung gestellt habe.

Wie auf dem Steuerkonto der Gesellschaft ersichtlich sei, seien beginnend mit Jänner 2007 Ratenzahlungen erfolgt. Der Bf. stellt in einer Tabelle dar, dass im außergerichtlichen Ausgleich mit dem Finanzamt vom Vergleichsbetrag in Höhe von € 535.652,69 in monatlichen Raten von € 14.880,00 beginnend ab 15.01.2008 bis zum 10.08.2009 € 282.720,00 bezahlt worden seien.

Im Jahr 2010 seien einige weitere Ratenzahlungen in Höhe von € 25.000,00 (am 26.3.2010), sowie € 15.000,00 (am 31.5.2010 und 25.6.2010) erfolgt. Es sei nicht nachvollziehbar, welche Zahlungen das Finanzamt noch auf den Rückstand aufgrund der Berichtigungen der Jahre bis 2006 angerechnet habe. Denn die gesamte Abgabenschuld habe € 1.071.305,39 betragen, abzüglich der in obiger Tabelle angeführten Ratenzahlungen in Höhe von € 282.720,00 verbleibe eine Restverbindlichkeit in Höhe von € 818.345,38. Im angefochtenen Haftungsbescheid seien insgesamt €

674.780,44 angeführt. Es ergebe sich die Vermutung, dass Zahlungen an das Finanzamt bzw. etwaige Gutschriften aus Umsatzsteuerveranlagungen bzw. aus Fehlbuchungen, zB jener vom 7.4.2008 in Höhe von € 36.210,00, nicht den jeweiligen Abgaben zugeordnet, sondern auf den ältesten Rückstand angerechnet worden seien, obwohl der älteste Rückstand seit Juni 2007 auf den berichtigten Veranlagungen der Jahre bis 2006 beruht habe.

Aus diesem Grund seien bei der Errechnung des etwaigen Quotenschadens in beiliegendem Liquiditätsstatus die monatlich fällig werdenden Selbstbemessungsabgaben sowie die zu entrichtende Rate in Höhe von € 14.880,00 berücksichtigt worden. Bei der Ermittlung jenes Betrages, den der Steuerpflichtige dem Finanzamt unter Beachtung des Gleichbehandlungsgrundsatzes zu bezahlen habe, seien jeweils nur die fälligen Verbindlichkeiten zu berücksichtigen (*Ritz, BAO6, § 9 Rz. 27*).

Gemäß den Bedingungen des außergerichtlichen Vergleichs seien nachfolgende Personen zur Verstärkung der Geschäftsführung des Bf. zu Geschäftsführern bestellt worden:

Geschäftsführer	Zeitraum	Vertretungsbefugnis
C.D.	18.11.1988 bis 13.8.2003	Selbständig
N.N.	13.8.2003 bis 8.2.2007	Selbständig
N.N.	8.2.2007 bis 12.11.2008	gemeinsam mit E.F. oder Prokuristin G.H.
N.N.	12.11.2008 bis 25.5.2009	gemeinsam mit E.F. oder Prokuristin G.H.
G.H.	8.2.2007 bis 12.11.2008	gemeinsam mit einem weiteren Geschäftsführer oder Gesamtpokuristen
E.F.	8.2.2007 bis 25.5.2009	gemeinsam mit einem weiteren Geschäftsführer oder Gesamtpokuristen
N.N.	25.5.2009 bis Konkursöffnung	Selbständig
J.K.	25.5.2009 bis Konkursöffnung	Selbständig

Die internen Zuständigkeitsverteilungen, im konkreten Fall die vorliegende Trennung der kaufmännischen und technischen Geschäftsführung, seien bei Prüfung der Voraussetzungen für eine etwaige Haftung im Sinne des § 9 BAO zwingend zu beachten. Primär sei jener Vertreter von mehreren gleichrangigen zur Haftung heranzuziehen, welcher entsprechend der internen Geschäftsverteilung mit der Besorgung der Abgabenangelegenheiten betraut gewesen sei (VwGH 94/17/0122, 94/17/0229; *siehe Unger in Ratka/Rauer (Hrsg) in Geschäftsführerhaftung, S 396*). Laut UFS-Entscheidung RV/1091-W/05 vom 24.1.2006 hafte ein Geschäftsführer - sofern eine Geschäftsverteilung zwischen den Geschäftsführern vorliege - nur dann, wenn ein Anlass vorliege, an der Ordnungsmäßigkeit der Geschäftsführung des anderen Geschäftsführers zu zweifeln. Eine (ständige) Pflicht zur aktiven Überwachung und Überprüfung auch ohne bestimmten

Anlass bestehe im Verhältnis von Geschäftsführern zueinander - anders als gegenüber Personen, derer sich der Geschäftsführer zur Erfüllung seiner Aufgaben bediene - nicht (VwGH 19.12.2012, 2011/08/0107).

Eine detaillierte Kontrollpflicht, insbesondere auch hinsichtlich des laufenden Saldos des Finanzamtskontos der X-GmbH bzw des laufenden Rechnungswesens sei somit nicht gegeben, solange kein begründeter Anlass vorliege, an der Ordnungsmäßigkeit der Geschäftsführung des zweiten Geschäftsführers zu zweifeln.

Nach dem Rückzug von E.F. sei J.K. an dessen Stelle getreten. Der Bf. sei ab 25.5.2009 bis Konkursöffnung gemeinsam mit J.K. unternehmensrechtlicher Geschäftsführer der GmbH gewesen, wobei beiden Geschäftsführern jeweils selbständige Vertretungsbefugnis übertragen worden sei. Zwischen den beiden Geschäftsführern sei eine Vereinbarung über die interne Aufteilung der Geschäftsführungsagenden insofern getroffen worden, als J.K. die Agenden von E.F. übernehmen sollte. Nach dem Ausscheiden von E.F. aus der Geschäftsführung der X-GmbH habe er seine Geschäftsführungsagenden an J.K. übertragen. Somit sei zwischen den beiden Geschäftsführern J.K. und dem Bf. intern schriftlich vereinbart gewesen, dass der Bf. für die technische Geschäftsführung samt Kundenakquise und Vertriebsleitung zuständig gewesen sei. J.K. sei ausschließlich für die kaufmännischen Belange zuständig gewesen, worin auch sämtliche Pflichten im Zusammenhang mit der Abrechnung von Dienstnehmern, der Meldung und Entrichtung der entsprechenden Lohnabgaben, der laufenden Umsatzsteuervoranmeldung und die Entrichtung der sonstigen laufenden Steuern und Abgaben enthalten gewesen seien.

Die Notwendigkeit eines zweiten Geschäftsführers habe sich im Wesentlichen durch die verstärkt notwendige Kundenakquise und -betreuung aufgrund der allgemeinen wirtschaftlichen Lage, der starken Konkurrenz und der wirtschaftlichen Lage der Gesellschaft selbst ergeben. Die in den Jahren 2008ff auch Österreich treffende Wirtschaftskrise habe für Auftragsrückgänge gesorgt. Der Kampf um neue Aufträge habe mehr Ressourcen des Bf. verbraucht als in den Vorjahren. Aufgrund der langjährigen Branchenerfahrung und der dadurch resultierenden umfassenden Branchenkenntnis sowie des technischen Hintergrundwissens sei der Bf. für technische Geschäftsführung und der Vertriebsleitung prädestiniert gewesen. Zur Verstärkung und vor allem zur Entlastung hinsichtlich der umfassenden kaufmännischen Verwaltungsnotwendigkeiten, zu denen auch sämtliche abgabenrechtlichen Verpflichtungen zählten, sei dem Bf. der selbständig vertretungsbefugte unternehmensrechtliche Geschäftsführer J.K. zur Seite gestellt worden, der ausschließlich für den kaufmännischen Bereich der X-GmbH zuständig gewesen sei. In das Aufgabengebiet des selbständig vertretungsbefugten Geschäftsführers J.K. sei unter anderem die Organisation des Finanz- und Rechnungswesens und der Abrechnung der laufenden Gehälter samt den diesbezüglichen Melde- und Beitragspflichten bei den Abgabenbehörden sowie auch die Aufbereitung der zu tätigenden Überweisungen gefallen.

J.K. selbst habe über langjährige Erfahrung als Geschäftsführer verfügt und sei unter anderem bei der N-GmbH als Partner für steuerliche Fragen zuständig gewesen.

Zuvor sei er langjährig für die Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungsgesellschaft XYX sowie in der Unternehmensberatung tätig gewesen. Der Bf. habe daher darauf vertrauen können, dass J.K. über alle notwendigen Kenntnisse und Qualifikationen verfüge, die erforderlich gewesen seien, um die ihm übertragenen, kaufmännischen Geschäftsführungsagenden pflichtgemäß wahrnehmen zu können. Er habe insbesondere auch davon ausgehen können, dass J.K. aufgrund seiner langjährigen Tätigkeit in einer renommierten Wirtschaftstreuhankanzlei über die notwendigen Kenntnisse (insbesondere der gesetzlichen Bestimmungen) verfüge, um dafür Sorge tragen zu können, dass die laufenden Beiträge ordnungsgemäß berechnet und abgeführt würden, und dass sämtlichen Meldeverpflichtungen vollständig und fristgerecht nachgekommen werde. Für die technische Auftragsabwicklung, den Verkauf und die Vertretung der Gesellschaft gegenüber Kunden (insbesondere bei Großaufträgen) habe J.K. nicht über das nötige, technische facheinschlägige Know-How im Bereich der Klima- und Kälteanlagentechnik verfügt, weshalb dies ausdrücklich nicht in seinen Aufgabenbereich gefallen und ausschließlich dem Bf. vorbehalten geblieben sei.

Zusammenfassend sei daher festzustellen, dass im relevanten Zeitraum für die Erfüllung der abgabenrechtlichen Pflichten der X-GmbH der selbständig vertretungsbefugte Geschäftsführer J.K. und nicht der Bf. zuständig und verantwortlich gewesen sei. Dies gehe eindeutig aus der vorliegenden Zuständigkeitsverteilung zwischen den beiden Geschäftsführern hervor, weshalb der Spruchsenat beim Finanzamt Wien 9/18/19 Klosterneuburg als Organ des Finanzamtes Baden Mödling ein gegen den Bf. eingeleitetes Finanzstrafverfahren auch eingestellt habe (Spruchsenat beim Finanzamt Wien 9/18/19 Klosterneuburg, Erkenntnis vom 5.3.2013 im Verfahren SpS ****).

Eine detaillierte Kontrollpflicht, insbesondere auch hinsichtlich des laufenden Saldos des Finanzamtskontos der X-GmbH bzw des laufenden Rechnungswesens sei somit nicht gegeben, solange kein begründeter Anlass vorliege, an der Ordnungsmäßigkeit der Geschäftsführung des zweiten Geschäftsführers zu zweifeln. Der Bf. könne daher zu Recht darauf vertrauen, dass der abgabenrechtskundige Geschäftsführer J.K. seinen Verpflichtungen ordnungsgemäß nachgekommen sei. Anzeichen für eine unvollständige Meldung bzw. Entrichtung von Steuern und Abgaben, somit für eine Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten, seien dem Bf. nicht bekannt gewesen. Allein der Umstand, dass sich die X-GmbH offensichtlich in Zahlungsschwierigkeiten befunden habe, genüge nicht, um die Ordnungsmäßigkeit der Geschäftsführung des weiteren Geschäftsführers in Frage zu stellen (*siehe Twardosz/Heffermann in Althuber (Hrsg), Geschäftsführer- und Vorstandshaftung, S 107*).

Festzuhalten sei, dass dem Bf. im relevanten Zeitraum kein Anlass vorgelegen sei, an der Ordnungsmäßigkeit der Geschäftsführung von J.K. zu zweifeln. Denn es sei ihm weder bekannt gewesen, dass Abgaben nicht entrichtet worden seien, noch habe er Umstände erkennen können, die ihn an der Ordnungsmäßigkeit der unternehmensrechtlichen Geschäftsführung von J.K. zweifeln lassen hätten müssen.

Im konkreten Fall sei der Bf.

- weder geschäftsführungsintern für die Beitrags- und Steuerangelegenheiten der X-GmbH zuständig gewesen, da diese in den Zuständigkeitsbereich des zweiten selbständigen vertretungsbefugten, unternehmensrechtlichen Geschäftsführer J.K. gefallen sei, wobei die Aufteilung der Geschäftsführungsagenden bereits bei dessen Bestellung schriftlich geregelt worden wäre,
- noch seien dem Bf. Indizien dafür bekannt, die Zweifel an der Ordnungsmäßigkeit der Geschäftsführung von J.K. gerechtfertigt hätten, sodass er auf die Ordnungsmäßigkeit der Geschäftsführung inklusive der pflichtgemäßem Erfüllung sämtlicher abgabenrechtlicher Pflichten zurecht vertrauen habe können und sich daher für ihn keine Anhaltspunkte für eine erhöhte Überwachungs- und Kontrollpflicht des zweiten Geschäftsführers J.K. ergeben hätten, denen der Bf. pflichtgemäß hätte nachkommen müssen.
- Aus den dargestellten Gründen sei dem Bf. somit eindeutig keine schuldhafte Pflichtverletzung zur Last zu legen, die eine etwaige Haftungsinanspruchnahme rechtfertigen würde. Die Klärung der Frage einer etwaigen Kausalität für die Nichtentrichtung der angeführten Abgaben samt Nebengebühren (Säumniszuschläge, Verspätungszuschläge, etc) erübrige sich daher. Eine etwaige Haftungsinanspruchnahme des Bf. wäre somit jedenfalls mit Rechtswidrigkeit belastet.
- Der Bf. habe daher zu Recht darauf vertrauen können, dass der abgabenrechtskundige Geschäftsführer J.K. und der Investor E.F. ihren Verpflichtungen ordnungsgemäß nachgekommen seien. Anzeichen für eine unvollständige Meldung bzw. Entrichtung von Steuern und Abgaben, somit für eine Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten, seien dem Bf. nicht bekannt.

Zusammenfassend ergebe die abgabenrechtliche Würdigung des dargestellten Sachverhalts eindeutig, dass der Bf. als Gesellschafter-Geschäftsführer der X-GmbH stets bemüht gewesen sei, die Abgabenverbindlichkeiten der Primärschuldnerin vollständig zu entrichten. Dies zeige schon der dokumentierte Wille des Bf. als ursprünglicher Alleingeschäftsführer, die Abgabenverbindlichkeiten der X-GmbH in die Sanierung und Restrukturierung der verbundenen Unternehmen Y-GmbH und S-GmbH einzubeziehen. Zudem sei - wie bereits angeführt - zu bedenken, dass der Vertreter zur Entrichtung fälliger Abgaben nicht verpflichtet sei, Kredite aufzunehmen (VwGH 26. 6.2007, 2004/13/0032), sei es bei kreditgewährenden Banken oder privaten Kapitalgebern. Ebenso seien Restrukturierungsbemühungen nicht verpflichtend.

Es liege somit keine schuldhafte Pflichtverletzung des Bf. vor, die kausal für den Abgabenausfall gewesen wäre. Er habe zudem keinen Anlass gehabt, an der Ordnungsmäßigkeit der Geschäftsführung der anderen involvierten Personen zu zweifeln. Denn dem Bf. sei weder bekannt gewesen, dass Abgaben nicht entrichtet worden seien, noch habe er Umstände erkennen können, die ihn an der Ordnungsmäßigkeit der unternehmensrechtlichen Geschäftsführung der anderen Personen zweifeln lassen hätten müssen.

Es werde daher der Antrag auf Aufhebung des Haftungsbescheides gestellt.

Abschließend werde darauf hingewiesen, dass der bekämpfte Haftungsbescheid vom 27.11.2014 aus folgenden Gründen derart mangelhaft sei, dass er wegen Rechtswidrigkeit ersatzlos aufzuheben sei.

Die Beschwerdevorentscheidung vom 2.4.2015 würdige mit keinem Wort die detaillierten Vorbringen in der Beschwerde vom 27.11.2014 zur geteilten Geschäftsführung und den besonderen Umständen im Zusammenhang mit dem außergerichtlichen Vergleich des Jahres 2007, die dem Finanzamt Baden Mödling bekannt sein müssten. Es werde auf Besprechungen und Korrespondenz mit Amtsdirektor O.P. verwiesen.

Aus den auf dem Steuerkonto der X-GmbH erfolgten Buchungen könne nicht erschlossen werden, welche Abgaben nun tatsächlich nicht entrichtet worden seien und somit haftungsgegenständlich werden könnten. Bereits die aufgezeigte Diskrepanz zwischen jenen Abgaben, die im außergerichtlichen Vergleich enthalten gewesen seien und den Ratenzahlungen dazu, zeige, dass mit hoher Wahrscheinlichkeit die im haftungsgegenständlichen Betrag enthaltene Umsatzsteuer 2005 und der Monate April bis Dezember 2006 nicht offen sein könne. Es sei somit in Frage gestellt, ob die angeführten Lohnabgaben tatsächlich nicht entrichtet worden seien und anstelle jener andere Abgaben offen seien.

Ebenso sei der Betrag der USt-Zahllast vom Juli 2010 nicht € 21.818,85 sondern lediglich € 2.188,85.

Ferner seien die Lohnabgaben, die bei einer abgabenbehördlichen Prüfung nach Konkurseröffnung festgesetzt worden seien, nicht dem Bf. zuzurechnen.

Die Haftungsinanspruchnahme liege im Ermessen der Abgabenbehörde (Ritz BAO6, Rz 5f). Ermessensentscheidungen seien zu begründen, wobei auf die Umstände des konkreten Einzelfalls Bezug zu nehmen und insbesondere auf folgende Umstände Rücksicht zu nehmen ist:

- die persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse des Haftungspflichtigen
- die Uneinbringlichkeit beim Haftungspflichtigen selbst und in diesem Zusammenhang der Grundsatz der Sparsamkeit, Wirtschaftlichkeit und Zweckmäßigkeit der Vollziehung,
- die Ausgleichsquote
- Unbilligkeiten angesichts lang verstrichener Zeit.

Weder im Haftungsbescheid selbst noch in der ergangenen Beschwerdevorentscheidung werde die Ermessensentscheidung von der Behörde auf den vorliegenden Einzelfall bezogen begründet. Die Ausgleichsquote werde zwar erwähnt, dies allein reiche wohl noch nicht als Begründung der vorgenommenen Ermessensentscheidung.

Hinzuweisen sei abschließend, dass der Bf. nicht über ausreichende Mittel verfüge, die seine Inanspruchnahme sinnvoll erscheinen lassen würden. Er sei bis vor kurzem in Haft gewesen, habe zuvor ein Insolvenzverfahren gehabt und werde nach wie vor von Banken in Anspruch genommen. Er habe Unterhaltpflichten für zwei minderjährige Kinder. Er habe beim Landesgericht N. Verfahrenshilfe beantragt und genehmigt bekommen. Insgesamt verfüge er über kein nennenswertes Vermögen. Haftungsverfahren

ohne ausreichende Aussicht auf einen entsprechenden Erfolg seien aber mangels Sinnhaftigkeit nicht durchzuführen (*so ausdrücklich BMF vom 12. Dezember 1995, GZ E 1009 1111- IV/3/95*). Aus der allgemeinen wirtschaftlichen Situation des Bf. und der damit verbundenen Gefährdung seiner Existenzgrundlage ergebe sich somit eine persönliche Unbilligkeit (*siehe etwa VwGH 5.11.2003, 2003/ 17/0253 und VwGH 1.7.2003, 2001/13/0215*).

Es werde daher die ersatzlose Aufhebung des angefochtenen Bescheids wegen Rechtswidrigkeit seines Inhalts beantragt.

Abschließend werde gemäß § 216 BAO beantragt, mit Abrechnungsbescheid über die Richtigkeit der Verbuchung der Gebarung ab dem Juni 2007 abzusprechen.

In der mündlichen Verhandlung vom 23.11.2017 brachte der Bf. ergänzend vor, von den haftungsgegenständlichen Selbstbemessungsabgaben habe die Lohnsteuer im Haftungsverfahren eine Sonderstellung und es bestünden, wie schon schriftlich vorgebracht, Zweifel an der Richtigkeit der Zusammensetzung des zugrunde liegenden Rückstandes. Dazu sei auch ein Antrag auf Abrechnung gemäß § 216 BAO mit dem die Beschwerde ergänzenden Schriftsatz vom 20.11.2017 gestellt worden.

Betont werde auch, dass der Bf. zunächst alleiniger Geschäftsführer der GmbH gewesen und ihm im Zuge der Restrukturierungsmaßnahmen auf Betreiben der Bank zunächst als kaufmännischer Geschäftsführer E.F. und später dann J.K. beigestellt worden sei. Beide seien für die steuerlichen Belange der GmbH zuständig gewesen.

Der Geschäftsführervertrag mit E.F. sei bereits vorgelegt worden, derjenige mit J.K. werde nunmehr vorgelegt und als Beilage I) zum Akt genommen.

Weiters sei zu erwähnen, dass es sich bei der Haftung gemäß § 9 BAO um eine Ermessensentscheidung handle und Billigkeitserwägungen dahingehend vorzubringen seien, dass der Bf. vermögenslos sei, im gerichtlichen Verfahren Verfahrenshilfe erhalten habe und ein Vermögensverzeichnis vorgelegt worden sei, sodass von einer Uneinbringlichkeit der Abgabenschuldigkeiten beim Bf. ausgegangen werden müsse.

Auf Vorhalt des Vorsitzenden dahingehend, dass der Bf. sehr wohl Anhaltspunkt für abgabenrechtliche Pflichtverletzungen (Nichteinhaltung von Melde- und Zahlungsverpflichtungen) der zuständigen Geschäftsführer E.F. und später J.K. gehabt hätte, dies gehe aus Aktenvermerken über eine Reihe von Besprechungen und Kontakten (24.10.2007, 25.8.2008, 17.7.2009, 7.1.2010, 1.4.2010, 12.8.2010, 30.11.2010), die der steuerlichen Vertretung als Ausdruck übergeben wurden, hervor, führte der steuerliche Vertreter aus, dass diese Aktennotizen der Abgabenbehörde dem Beweis dafür böten, dass sich der Bf. aktiv um die Entrichtung der Abgaben der GmbH gekümmert habe. Hinweise auf Pflichtverletzungen der anderen Geschäftsführer seien daraus nicht abzuleiten. Da bei der Bank in diesen Zeiträumen kein offener Kontenrahmen

mehr bestanden habe, seien die liquiden Mitteln sicherlich knapp gewesen und das Verhalten des Bf. zeige, dass er aktiv sich um die Abgabenentrichtung bemüht habe.

Klar sei aufgrund der Zuständigkeitsvereinbarungen geregelt gewesen, dass sich der Bf. um den operativen Betrieb und nicht um die steuerlichen Belangen zu kümmern gehabt habe. Aus dem Aktenvermerk vom 31.3.2009 gehe hervor, dass sich ein "Steuerberater J.K." um die steuerlichen Belange gekümmert habe, das zeige auch die vereinbarte Geschäftsverteilung, die auch so gelebt worden sei.

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 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 insbesondere dafür zu sorgen, dass die Abgaben aus den Mitteln, die sie verwalten, entrichtet werden.

Laut Firmenbuch war der Bf. im Zeitraum 13.8.2003 bis zur Eröffnung des Konkursverfahrens über das Vermögen der Primärschuldnerin Fa. X-GmbH mit Beschluss des Landesgerichtes YXY vom Datum1, ******, deren handelsrechtlicher Geschäftsführer.

Bis zum 7.2.2007 war der Bf. alleinvertretungsbefugter Geschäftsführer der Primärschuldnerin, ab 8.2.2007 bis 12.11.2008 hatte er die Geschäftsführung gemeinsam mit den weiteren handelsrechtlichen Geschäftsführern E.F. und G.H. inne. Vom 13.11.2008 bis 24.5.2009 waren der Bf. und E.F. gemeinsam vertretungsbefugter handelsrechtliche Geschäftsführer der X-GmbH (in diesem Zeitraum fungierte G.H. als Prokuristin).

Schließlich war der Bf. ab 25.5.2009 bis zur Eröffnung des Konkursverfahrens über das Vermögen der genannten GmbH am Datum1 selbstständig vertretungsbefugter handelsrechtlicher Geschäftsführer der Primärschuldnerin, in diesem Zeitpunkt fungierte laut Firmenbuch J.K. als weiterer selbstständig vertretungsbefugter handelsrechtlicher Geschäftsführer.

Der Bf. gehört somit zum Kreis der im § 80 Abs. 1 BAO genannten gesetzlichen Vertreter, welche gemäß § 9 Abs. 1 BAO, bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen, zur Haftung herangezogen werden können.

Zu Recht verweist der Bf. in der gegenständlichen Beschwerde darauf, dass es sich bei der Haftung gemäß § 9 Abs. 1 BAO um eine Ausfallshaftung handelt, die die Uneinbringlichkeit der Abgaben bei der Primärschuldnerin im Zeitpunkt der Haftungsinanspruchnahme voraussetzt und dass eine etwaige Quote im

Insolvenzverfahren jedenfalls zu berücksichtigen ist. Mit Beschluss des Landesgerichtes YXY vom Datum3 wurde das Konkursverfahren über das Vermögen der Fa. X-GmbH nach Schlussverteilung und Ausschüttung einer Quote an die Konkursgläubiger i.H.v. 2,886326% aufgehoben. Die haftungsgegenständlichen Abgabenschuldigkeiten sind daher in einem Ausmaß von 97,113674% als uneinbringlich anzusehen. Insoweit erfolgte eine Haftungsinanspruchnahme des Bf. zu Recht, wobei dem Beschwerdeeinwand beizupflichten war, dass der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für Juli 2010 i.H.v. € 223,69 zu Unrecht doppelt im Haftungsbescheid angeführt ist. Diesem Einwand des Bf. wurde bereits mit Beschwerdevorentscheidung vom 2.4.2005 Rechnung getragen.

Die haftungsgegenständlichen Abgabenschuldigkeiten wurden mit dem gegenständlichen Erkenntnis auf den um die Konkursquote verringerten Betrag eingeschränkt. Soweit diese nunmehr (im Zeitpunkt der Entscheidung) mit einem geringeren (als dem um die Konkursquote verringerten) Betrag am Abgabenkonto der Primärschuldnerin aushaften (Umsatzsteuer 2010 und Umsatzsteuer 07/2010) erfolgte der Haftungsausspruch aufgrund der Akzessorietät der Haftung in Höhe des derzeit aushaltenden Betrages. Die im Haftungsbescheid ausgewiesene Umsatzsteuer 06/2008 i.H.v. € 0,53, und die Zuschläge zum Dienstgeberbeitrag 2005 i.H.v. € 9,06, 2006 i.H.v. € 12,39, 2007 i.H.v. € 4,53 und 2008 i.H.v. € 4,18 haften ebenfalls am Abgabenkonto der Primärschuldnerin nicht mehr aus, sodass auch insoweit von einem Haftungsausspruch durch den Senat des Bundesfinanzgerichtes Abstand zu nehmen war.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist es Aufgabe des Geschäftsführers dazutun, weshalb er den auferlegten Verpflichtungen nicht entsprochen hat, insbesondere nicht habe Sorge tragen können, dass die Gesellschaft die anfallenden Abgaben entrichtet hat, widrigenfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung angenommen werden darf. Hat der Vertreter schulhaft seine Pflicht verletzt, für die Abgabenentrichtung aus dem Mittel der Gesellschaft zu sorgen, so darf die Abgabenbehörde auch davon ausgehen, dass die Pflichtverletzung für die Uneinbringlichkeit ursächlicher war. Der Geschäftsführer haftet für nicht entrichtete Abgaben der Gesellschaft auch dann, wenn die Mittel, die ihm für die Entrichtung aller Verbindlichkeiten der Gesellschaft zur Verfügung gestanden sind, hierzu nicht ausreichten, es sei denn, er weist nach, dass er die Abgabenschuldigkeiten im Verhältnis nicht schlechter behandelt hat, als bei anteiliger Verwendung der vorhandenen Mittel für die Begleichung aller Verbindlichkeiten (vergleiche z.B. VwGH 27.2.2008, 2005/13/0100). 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. Dem Vertreter obliegt der Nachweis, welcher Betrag bei Gleichbehandlung sämtlicher Gläubiger – bezogen auf die jeweiligen Fälligkeitszeitpunkte einerseits und das Vorhandensein liquider Mittel andererseits – an die Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre (VwGH 21.3.2012, 2012/16/0048).

Die pauschale Behauptung einer Gleichbehandlung aller Gläubiger reicht nicht aus (VwGH 2.9.1999, 96/15/0049).

Der Bf. war zunächst vom 13.8.2003 bis zum 7.2.2007 Alleingeschäftsführer der Primärschuldnerin und somit für die Erfüllung der abgabenrechtlichen Erklärungs-, Melde- und Entrichtungspflichten verantwortlich. In seiner Stellungnahme vom 28.9.2007 zum Haftungsvorhalt der Abgabenbehörde, welche zum Bestandteil der gegenständlichen Beschwerde erhoben wurde, stellt der Bf. durch seine steuerliche Vertretung umfangreich die Ursachen der wirtschaftlichen Schwierigkeiten und der eingeschränkten Liquidität der Fa. X-GmbH dar, verweist darauf, dass er erst im Zuge der eingeleiteten Sanierungsmaßnahmen von den nunmehr aushaftenden Abgabenschuldigkeiten der Primärschuldnerin Kenntnis erlangt hat, die durch näher bezeichnete Fehlbuchung der eigenen Buchhaltungsabteilung als auch des ehemaligen Steuerberaters (Vorsteuern aus Schadenersatzleistungen, unrichtig verbuchte Teilrechnungen und Kundenanzahlungen, Fehler bei der Verbuchung von Verrechnungen mit verbundenen Unternehmen usw.) entstanden sind.

Die eingeschränkte Liquidität des Unternehmens hat nach dem Vorbringen des Bf. ihre Ursache in der ab Ende 2004 erforderlichen Rückzahlungen von Bankkrediten für den Erwerb der Beteiligung an der X-GmbH und auch darin, dass der Hauptlieferant Fa.N. ab Mai 2005 Waren nur mehr gegen Vorauszahlung und nicht mehr wie bisher auf Kredit lieferte. Um den Geschäftsbetrieb aufrecht zu erhalten, mussten nach dem Beschwerdevorbringen die angehäuften Lieferverbindlichkeiten von ca. € 2.000.000,00 abgebaut und auch die neuen Warenlieferungen finanziert werden. Dieser Abbau der Lieferverbindlichkeiten wurde durch neu aufgenommene Bankkredite und auch ein vom Bf. eingeräumtes Gesellschafterdarlehen (€ 700.000,00), wie in der Vorhaltsbeantwortung dargestellt, finanziert. Der Bf. vermeint nun in der gegenständlichen Beschwerde durch diese volle Befriedigung der Lieferverbindlichkeiten seien die Abgabenschulden nicht schlechter behandelt worden als die übrigen Schulden und somit dem Gleichbehandlungsgrundsatz entsprochen worden. Eine Benachteiligung für die Gläubiger liege nur dann vor, wenn der Befriedigungsfonds, auf den die Gläubiger im Konkursverfahren jeweils angewiesen seien, im Vergleich zum Zeitpunkt der Vornahme der Rechtshandlung verkleinert worden sei und bestehende (Alt-)Gläubiger einen (größeren) Ausfall erleiden würden oder wenn Neugläubiger dieses Befriedigungsfonds hinzugekommen seien und einen Ausfall erleiden würden. Der Bf. räumt ein, Zahlungen für die Aufrechterhaltung der Geschäftstätigkeit der Primärschuldnerin wie eben die Zahlungen an Lieferanten bzw. auch an Mitarbeiter usw. geleistet zu haben. Diese Zahlungen wären Voraussetzung für die Fortführung des Unternehmens gewesen und seien im wesentlichen ausschließlich im Rahmen von Zug-um-Zug Geschäften bzw. gegen kongruente Deckung erfolgt, weshalb sie nicht als Gläubigerbegünstigung gewertet werden könnten.

Mit diesem Vorbringen, räumt der Bf., der selbst vorbringt, für die Entrichtung der Abgabenschulden der X-GmbH die erforderlichen Mittel zu deren vollständigen Bezahlung nicht zur Verfügung gehabt zu haben, eine Benachteiligung der Abgabenbehörde

gegenüber den genannten Lieferanten bzw. beispielweise auch den Mitarbeitern des Betriebes ein.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes darf der Vertreter nämlich bei der Entrichtung von Schulden die Abgabenschulden nicht schlechter behandeln als andere Verbindlichkeiten; er hat Schulden im gleichen Verhältnis zu befriedigen (Gleichbehandlungsgrundsatz). Eine Verletzung des Gleichbehandlungsgrundsatzes kann sich nicht nur bei der Tilgung bereits bestehender Verbindlichkeiten, sondern auch bei sogenannten Zug-um-Zug Geschäften ergeben. Für die Frage, ob andere andrängende Gläubiger gegenüber dem Bund als Abgabengläubiger begünstigt worden sind, ist nicht bedeutsam, ob oder in wieweit vom Abgabenpflichtigen geleistete Zahlungen nach dem Bestimmungen der Insolvenzordnung rechtsunwirksam oder anfechtbar wären (VwGH 22.12.2015, Ra 2015/16/0128 mit Verweis auf Ritz, Kommentar zur BAO5, Rz. 11 ff zu § 9 BAO).

Der Grundsatz der Gläubigergleichbehandlung betrifft auch Zahlungen, die zur Aufrechterhaltung des Geschäftsbetriebes erforderlich sind; der vom Vertreter zu erbringende Nachweis der Gleichbehandlung aller Gläubiger hat somit auch diese von der Gesellschaft getätigten Zahlungen (etwa sogenannte Zug-um-Zug Geschäfte) zu erfassen (vergleiche VwGH 9.11.2011, 2011/16/0064; VwGH 28.4.2011, 2011/16/0084).

Der Bf. hat somit im Zeitraum seiner alleinigen Geschäftsführung seine Vertreterpflichten dadurch verletzt, dass er die Abgabenbehörde gegenüber anderen Gläubigern (z.B. Lieferanten, Mitarbeitern) benachteiligt hat.

Für den Zeitraum ab 8.2.2007 bringt der Bf. zum Nichtvorliegen einer schuldhaften Pflichtverletzung vor, aufgrund der Geschäftsordnung bzw. Geschäftsverteilung zwischen ihm und den weiteren Geschäftsführern E.F. bzw. G.H. (ab 12.11.2008 Gesamtprokuristin) sei nicht mehr er für die steuerlichen Belange der Primärschuldnerin, insbesondere für die Meldung und Entrichtung der Selbstbemessungsabgaben sowie für die Abgabe der Steuererklärungen zuständig gewesen. Vielmehr seien in seinem Zuständigkeitsbereich die technischen Belange und die Kundenaquise gefallen. Er habe darauf vertraut, dass sämtliche Abgaben an das Finanzamt abgeführt und die steuerlichen Belange unter Zuhilfenahme der steuerlichen Vertretung ordnungsgemäß abgewickelt würden. Mit seiner Beschwerde legte der Bf. einen Gesellschafterbeschluss vom 8.2.2007 sowie eine Geschäftsordnung samt "Anhang-Ressortaufteilung" vor. Aus dieser Ressortaufteilung geht hervor, dass der Bf. für Kundenaquisition, Einkauf, Verkauf, Marketing, Service, Lagerwirtschaft, Gewerberecht und Qualitätssicherung zuständig war, während Marketing, Personalwesen, Finanz-, Rechnungswesen und Controlling sowie Administration der Fa. X-GmbH in die Kompetenzen von E.F. und G.H. fiel.

Ab 25.5.2009 bis zur Konkursöffnung über das Vermögen der Primärschuldnerin am Datum1 war der Bf. laut Firmenbuch und Beschwerdevorbringen neben J.K. unternehmensrechtlicher Geschäftsführer der Primärschuldnerin, wobei beiden Geschäftsführern jeweils selbständige Vertretungsbefugnis übertragen war. Zwischen

den beiden Geschäftsführern sei ebenfalls eine Vereinbarung über die interne Aufteilung der Geschäftsführungsagenden insofern getroffen worden, als J.K. die Agenden von E.F. übernehmen sollte. Nach dem Ausscheiden von E.F. aus der Geschäftsführung der Fa. X-GmbH seien dessen Geschäftsführeragenden an J.K. übergegangen, womit intern schriftlich vereinbart gewesen sei, dass der Bf. für die technische Geschäftsführung samt Kundenaquise und Vertriebsleitung zuständig gewesen sei. J.K., der in der Vergangenheit bei einer namhaften Steuerberatungs- u. Wirtschaftsprüfungsgesellschaft sowie in Unternehmensberatung tätig gewesen sei, habe für die steuerlichen Belange aufgrund der Ressortaufteilung verantwortlich gezeichnet.

Aufgrund dieses Beschwerdevorbringens geht der erkennende Senat des BFG davon aus, dass der Bf. ab 8.2.2007, entsprechend der Geschäftsverteilung, nicht mehr der für die steuerlichen Belange verantwortliche Geschäftsführer der Primärschuldnerin war.

Sind mehrere potentielle Haftungspflichtige vorhanden, richtet sich nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH die haftungsrechtliche Verantwortung danach, wer mit der Besorgung der Abgabenangelegenheiten betraut ist. Der von den finanziellen, insbesondere steuerlichen Angelegenheiten ausgeschlossene Geschäftsführer ist in der Regel nicht in Anspruch zu nehmen. Verletzt jedoch der mit dem abgabenrechtlichen Angelegenheiten nicht befasste Vertreter seine eigenen Pflichten dadurch grob, dass er trotz Unregelmäßigkeiten des zur Wahrnehmung abgabenrechtlicher Angelegenheiten bestellten Geschäftsführers nichts unternimmt, um Abhilfe zu schaffen, so ist er auch haftbar, es sei denn, dass ihm triftige Gründe die Erfüllung dieser wechselseitigen Überwachungspflicht unmöglich machen. Allerdings kommt eine Überprüfung der Tätigkeit des mit der Abgabenentrichtung betrauten und hierfür verantwortlichen Geschäftsführer durch den Geschäftsführer nur in Betracht, wenn ein Anlass vorliegt, an der Ordnungsgemäßheit seiner Geschäftsführung zu zweifeln (vgl. VwGH 19.3.2005, 2013/16/0166, VwGH 28.6.2012, 2009/16/0244).

Entgegen dem Beschwerdevorbringen waren für den Bf. derartige Anhaltspunkte im Bezug auf abgabenrechtliche Pflichtverletzungen der für die steuerlichen Belange zuständigen Geschäftsführer aufgrund der Aktenlage sehr wohl gegeben; es liegen auch berechtigte Anhaltspunkte dafür vor, dass sich der Bf. deswegen, entgegen seinem Beschwerdevorbringen, aktiv um die Abgabenentrichtung, somit auch um steuerliche Belange gekümmert hat:

Unzweifelhaft hatte der Bf. Kenntnis von der ab 2005 gegebenen schlechten wirtschaftlichen Situation der Primärschuldnerin und deren äußerst eingeschränkter Liquidität. Im Zeitpunkt der Übernahme der steuerlichen Belange der GmbH durch die Geschäftsführer E.F. und G.H. bestand ein Rückstand am Abgabenkonto i.H.v. € 169.233,96 (nicht entrichtet Abgaben aus dem Zeitraum der Alleingeschäftsführung des Bf.), wobei zu diesem Zeitpunkt die in der Beschwerde angesprochene Nachforderung aus der Umsatzsteuer 2005 i.H.v. € 525.382,92 noch nicht verbucht war (Bescheid vom 14.6.2007). Aufgrund des gravierenden Sanierungsbedarfes der Primärschuldnerin fand nach Offenlegung dieser Steuernachforderung an Umsatzsteuer 2005 und an

Umsatzsteuer 4-12/2006 (€ 233.483,95) am 24.10.2007 eine Besprechung beim Vorstand der Abgabenbehörde statt, bei der der Bf. persönlich, die namentlich genannten steuerlichen Vertreter der GmbH, die weiteren Geschäftsführer E.F. und G.H. sowie der Teamleiter Abgabensicherung anwesend waren. Aus dem Aktenvermerk des Teamleiters geht der Inhalt der Besprechung dahingehend hervor, dass die GmbH 70 Arbeitnehmer beschäftigt hat und für den Fall eines Konkurses die Hauptauftraggeber (insbesondere Fa.N.) wegfallen würden und es würde aufgrund der Kosten zu keiner Quote kommen. E.F. habe bereits rund € 2.000.000,00 privat in das Unternehmen investiert (Quoten für die Banken) und wäre auch bereit weiter zu investieren, sofern das Finanzamt einem Vergleich zustimme. Im Hinblick auf die unterschiedlichen Zustimmungserklärungen der Banken wäre von einer 40%igen Quote im Rahmen des außergerichtlichen Ausgleiches auszugehen – und wenn man die Verschuldensfrage der Haftung mit einbeziehe, sollte auch vom ehemaligen Geschäftsführer (gemeint offensichtlich der Bf.) – im Falle einer Abstandnahme von der Erlassung eines Haftungsbescheides eine Mitfinanzierung übernommen werden, sodass letztlich eine 50%ige Quote als wirtschaftlich vertretbar vereinbart wurde. Gemäß diesem außergerichtlichen Ausgleich sollten neben den laufenden Abgaben ab Jänner 2008 36 Raten i.H.v. € 14.880,00 entrichtet werden.

Laut Aktenlage (Aktenvermerk einer Mitarbeiterin der Abgabensicherung) wendete sich der Bf. am 25.8.2008 an den Teamleiter der Abgabensicherung und wollte eine Unbedenklichkeitsbescheinigung ausgestellt haben. Der Teamleiter teilte ihm mit, dass dies aufgrund des bestehenden Rückstandes und auch deswegen nicht möglich sei, weil die Vereinbarung gemäß zu ihrem außergerichtlichen Ausgleich vom 24.10.2007 nicht eingehalten wurde.

Ein weiterer schlüssiger Hinweis darauf, dass der Bf. die abgabenrechtlichen Belange der Primärschuldnerin aktiv wahrgenommen und auch von abgabenrechtlichen Pflichtverletzungen des dafür zuständigen Geschäftsführers J.K. Kenntnis erlangt hat, ergibt sich aus einem Aktenvermerk einer Mitarbeiterin der Abgabensicherung vom 17.7.2009, aus dem hervorgeht, dass der Bf. an diesem Tag bei ihr persönlich vorgesprochen hat. Es wurde ihm mitgeteilt, dass eine zusätzliche Zahlung von € 10.000,00 und die Umsatzsteuer 04/2009 und die Lohnabgaben 04/2009 nicht entrichtet wurden. Der Bf. hat ihr zugesagt, sich nach Abklärung mit dem Steuerberater wieder bei ihr zu melden.

Aus einem weiteren Aktenvermerk des Teamleiters Abgabensicherung vom 7.1.2010 ist ersichtlich, dass der Bf. bei ihm bezüglich der Fa. Y-GmbH vorgesprochen hat. Auch der außergerichtliche Ausgleich der Fa. X-GmbH war bei dieser Besprechung ein Thema und der Bf. wurde vom Teamleiter aufmerksam gemacht, dass die restlichen Zahlungen bis zum 31.12.2010 gemäß dem außergerichtlichen Ausgleich zu leisten sind. Der Bf. wurde aufgefordert, ein Schreiben an die Abgabenbehörde zu richten und darzustellen, wie dies im Finanzierungsplan aufgeholt werden solle.

Aus einem weiteren Aktenvermerk des Teamleiters Abgabensicherung vom 1.4.2010 über eine Besprechung mit dem Bf. und dem weiteren Geschäftsführer J.K. geht hervor,

dass der außergerichtliche Ausgleich 2007 infolge wirtschaftlicher Schwierigkeiten im Jahr 2009 nicht eingehalten werden konnte. Mit den Gläubigerbanken sei ebenfalls verhandelt worden und es konnte eine Einigung erzielt werden, den Rückzahlungszeitraum zu verlängern. Seitens des Finanzamtes wurde angeboten, den offenen Quotenbetrag bzw. die hinzu gekommenen laufenden Abgaben 2009 in monatlichen Raten von € 15.000,00 (das sind ca. 32 Monate) neben den laufenden Abgaben abzustatten. Somit hat der Bf. auch im Rahmen dieser Besprechung Kenntnis von abgabenrechtlichen Pflichtverletzungen des zuständigen Geschäftsführers J.K. dahingehend erlangt, dass dieser im Jahr 2009 die laufenden Selbstbemessungsabgaben nur teilweise entrichtet hat.

Am 12.5.2010 hat der Bf. eine Teilzahlung für die Fa. Y-GmbH (Steuernummer *****) geleistet. Dabei wurde er von einer Mitarbeiterin der Abgabensicherung darauf hingewiesen, dass für April 2010 die Rate im Rahmen des außergerichtlichen Ausgleiches nicht entrichtet wurde. Er meinte, dass er eventuell dann bis Ende Mai eine Doppelrate leisten würde.

Am 12.8.2010 wendete sich der Bf. telefonisch an eine Mitarbeiterin der Abgabensicherungsstelle der Abgabenbehörde und kündigte an, noch an diesem Tag eine Doppelrate für Juli und August sowie den offenen Saldo von ca. € 9.000,00 zu überweisen.

Weiters geht aus einem Aktenvermerk einer Mitarbeiterin der Abgabensicherung des Finanzamtes vom 30.11.2010 hervor, dass der Bf. und der weitere Geschäftsführer J.K. an diesem Tag vorgesprochen haben. Da die Z-Bank gekündigt habe, befindet sich die Primärschuldnerin gerade in der Endphase einer Umschuldung auf die X-Bank. Die Überweisungen im November seien seitens der Bank nicht mehr durchgeführt, die Löhne seit Juli nicht mehr bezahlt worden. Gegen die Umsatzsteuerfestsetzungen seien Berufungen erhoben und Aussetzungsanträge gestellt worden. Die Umschuldung werde bis Mitte Dezember abgeschlossen sein. Die Banken und andere Großgläubiger hätten die Quotenzahlungen des Vergleiches von 2007 auf 10 Jahre verlängert. Als letztmalige Frist zur Nachzahlungen der 4 Raten (9,10,11,12/2010) sowie der Lohnabgaben 7-10/2010 und der Umsatzsteuer 07 und 08/2010 im Gesamtbetrag von € 104.000,00 wurde der 20.12.2010 gewährt. Bei Nichtzahlung kündigte die Abgabenbehörde an, ohne weitere Verständigung den Konkursantrag zu stellen.

In der Folge sind bei der Abgabenbehörde keine Zahlungen mehr eingegangen.

Am Datum1 erfolgte dann schließlich die Eröffnung des Konkursverfahrens über das Vermögen der Primärschuldnerin.

Entgegen der Verfahrenseinlassung des Bf., er sei für die steuerlichen Belange der Primärschuldnerin ab 8.2.2007 nicht mehr zuständig gewesen, er habe darauf vertraut, dass die nach der Ressortverteilung zuständigen weiteren Geschäftsführer die steuerlichen Belange ordnungsgemäß erledigen würden und er habe keine Anhaltspunkte gehabt, dass die zuständigen Geschäftsführer die abgabenrechtlichen Pflichten nicht einhalten würden, geht aus dem dargestellten Sachverhalt ganz eindeutig und unzweifelhaft hervor, dass der Bf. sehr wohl Kenntnis von den hohen

Abgabenrückständen der Primärschuldnerin, von deren äußerst schlechter wirtschaftlicher Situation und den dadurch bedingten wiederholten Unterbleiben der pünktlichen Entrichtung der haftungsgegenständlichen Selbstbemessungsabgaben hatte. Der Bf. hat sich, wie dargestellt, im Gegenteil sehr wohl teilweise um die Erfüllung des im Oktober 2007 vereinbarten außergerichtlichen Ausgleiches und um die Erfüllung der Zahlungsverpflichtungen der Primärschuldnerin aktiv gekümmert. Er hatte daher sehr wohl Kenntnis von der Tatsache, dass die zeitgerechte Entrichtung der dem gegenständlichen Haftungsbescheid zugrunde liegenden Selbstbemessungsabgaben unterblieben ist und es wäre bei Kenntnis der abgabenrechtlichen Pflichtverletzungen der anderen Geschäftsführer an ihm gelegen, die für die abgabenrechtlichen Belange jeweils zuständigen weiteren Geschäftsführer entsprechend zu überwachen und im Rahmen seiner Überwachungspflicht darauf hinzuwirken, dass nach Maßgabe der jeweils vorhandenen liquiden Mittel die Abgabenschuldigkeiten gegenüber den anderen Verbindlichkeiten nicht nachteilig bedient werden. Der Bf. hat in der gegenständlichen Beschwerde nicht einmal behauptet, irgendwelche Überwachungsmaßnahmen im Bezug auf die Einhaltung der abgabenrechtlichen Pflichten im Bezug auf die zeitgerechte und richtige Meldung der hier gegenständlichen Umsatzsteuern und lohnabhängigen Abgaben und im Hinblick auf die Gläubigergleichbehandlung gesetzt zu haben. Auch wäre es bei gegebener schlechter wirtschaftlicher Situation und Kenntnis der Verletzung von Entrichtungspflichten Aufgabe eines ordnungsgemäßes Geschäftsführers gewesen, Beweisvorsorge für die künftige Erbringung eines Gleichbehandlungsnachweises bei offenkundiger Insolvenzgefährdung der Primärschuldnerin zu treffen. Dies umso mehr, als im Rahmen der Besprechung über den außergerichtlichen Ausgleich vor der Abgabenbehörde am 24.10.2007 eine möglicherweise drohende Geschäftsführerhaftung auch Thema der Ausgleichsverhandlungen war.

Es ist somit von einer schulhaften Pflichtverletzung des Bf. auch im Bezug auf die ab 8.2.2007 fällig gewordenen Umsatzsteuervorauszahlungen und lohnabhängigen Abgaben auszugehen. Wenn der Bf. unter umfangreicher Darstellung der Qualifikationen der weiteren Geschäftsführer im Hinblick auf die Erledigung der steuerlichen Belange ausführt, er hätte darauf vertrauen können, die abgabenrechtlichen Verpflichtungen würden durch die dafür zuständigen Geschäftsführer im vollen Umfang erfüllt und er habe keinen Hinweis aus einer Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten gehabt, so entspricht dies, wie oben dargestellt, ganz klar nicht den Tatsachen. Auch hat der Bf. mit seinem Beschwerdevorbringen, wie ebenfalls oben bereits ausgeführt, eine Verletzung des Gleichbehandlungsgrundsatzes durch volle Entrichtung der für die Aufrechterhaltung der Geschäftstätigkeit erforderlichen Zahlungen (Zug-um-Zug Geschäfte, Vorauszahlungen an den Hauptlieferanten Fa.N., volle Entrichtung der Löhne usw.) selbst dargelegt. Dass er durch diese die Abgabenbehörde benachteiligenden Zahlungen möglicherweise insolvenzrechtliche Vorschriften nicht verletzt hat, kann ihn im gegenständlichen Verfahren nicht zu Gute kommen, da die Bestimmung des § 9 Abs. 1 BAO klar auf die schuldhafte Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten durch den Geschäftsführer abstellt.

Mit dem seine Beschwerde ergänzenden Schriftsatz vom 20.11.2017 legte der Bf. durch seine steuerliche Vertretung einen Liquiditätsstatus für den Zeitraum März 2005 bis März 2008 sowie für die Monate April 2009 bis Datum (Monat der Konkursöffnung) vor, und zwar unter Gegenüberstellung der in den einzelnen Monaten offenen Verbindlichkeiten im Verhältnis zu den Finanzamtsverbindlichen, der monatlich vorhandenen liquiden Mittel und Darstellung der Verwendung dieser Mittel und errechnete per Saldo über die von der (unvollständigen) Gleichbehandlungsrechnung umfassten Zeiträume eine quotenmäßigen Benachteiligung der Abgabenbehörde gegenüber den anderen Gläubigern in Höhe von insgesamt € 317.254,81. Diese zeitraumbezogene Berechnung stellt nach Beurteilung des erkennenden Senates eine taugliche Grundlage für das Ausmaß der Haftungsinanspruchnahme des Bf. für die vom Gleichhandlungsgrundsatz umfassten Abgaben dar.

Eine Ausnahme vom Gleichbehandlungsgrundsatz stellt die Lohnsteuer dar. Aus der Bestimmung des § 78 Abs. 3 EStG 1988, wonach in Fällen, in denen 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, ergibt sich, dass jede vom Vertreter vorgenommene Zahlung voller vereinbarter Arbeitslöhne, wenn die zur Verfügung stehenden Mittel nicht auch für die darauf entfallende Lohnsteuer ausreichen, eine schuldhafte Verletzung seiner abgabenrechtlichen Pflichten mit den Rechtsfolgen des § 9 Abs. 1 BAO darstellt (VwGH 5.4.2011, 2009/16/0106, VwGH 19.2.2002, 94/14/0189).

Für den Zeitraum April 2008 bis März 2009 konnte seitens der steuerlichen Vertretung mangels Vorliegen von Saldenlisten kein Liquiditätsstatus erbracht werden, sodass insoweit, entsprechend der ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes, ein Ausspruch der Haftung in vollem Ausmaß der um die Quote im Konkursverfahren der Primärschuldnerin verminderten Beträge zu erfolgen hatte.

Zu Recht bringt der Bf. in Ergänzung der Beschwerde vor, dass Umsatzsteuerzahllast für Juli 2010 richtig € 2.188,85 und nicht wie laut Haftungsbescheid € 21.818,85 betragen hat. Dieser Betrag ist in dem um die Konkursquote verminderten Ausmaß von € 2.125,67 als uneinbringlich anzusehen.

Ebenso zutreffend wird in der Beschwerdeergänzung von 20.11.2017 vorgebracht, dass für folgende Abgabenschuldigkeiten eine schuldhafte Pflichtverletzung wegen Nichtentrichtung zu den jeweiligen Fälligkeitstagen deswegen nicht vorliegt, weil diese im Rahmen einer Außenprüfung nach Konkursöffnung am 9.6.2011 bescheidmäßig festgesetzt wurden und lohnabhängigen Abgaben für beim IESG-Fond anerkannte Forderungen für nicht von der Primärschuldnerin ausbezahlte Löhne betreffen:

Abgabenart	Zeitraum	Höhe in Euro (nach Abzug der Konkursquote von 2,886326%)
Lohnsteuer	2010	23.815,22

Dienstgeberbeitrag	2010	1.831,13
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	2010	144,01
	gesamt:	25.790,36

Für folgende vom Gleichbehandlungsgrundsatz ausgenommene Lohnsteuern und Abgaben, für die im Rahmen der Liquiditätsrechnung die der Gläubigergleichbehandlung entsprechende Quote nicht nachgewiesen wurde, liegen die Haftungsvoraussetzungen im vollen Umfang der aushaftenden Abgabenschuldigkeiten vor :

Abgabenart	Zeitraum	Höhe in Euro (nach Abzug der Konkursquote von 2,886326%)
Umsatzsteuer	12/2008	22.102,73
Umsatzsteuer	01/2009	7.925,56
Lohnsteuer	2005	211,31
Lohnsteuer	2006	1.266,35
Lohnsteuer	2007	527,23
Lohnsteuer	2008	434,20
Lohnsteuer	01/2009	12.088,48
Lohnsteuer	02/2009	12.384,48
Lohnsteuer	03/2009	11.543,06
Lohnsteuer	04/2009	9.625,81
Lohnsteuer	06/2009	11.466,21
Lohnsteuer	07/2009	5.929,76
Lohnsteuer	08/2009	5.790,77
Lohnsteuer	09/2009	5.295,49
Lohnsteuer	10/2009	5.927,92
Lohnsteuer	11/2009	8.186,68
Lohnsteuer	12/2009	5.098,47
Lohnsteuer	01/2010	3.729,17
Lohnsteuer	02/2010	3.731,11
Lohnsteuer	07/2010	6.042,21
Lohnsteuer	08/2010	7.263,73
Lohnsteuer	09/2010	6.166,86

Lohnsteuer	10/2010	10.850,75
Dienstgeberbeitrag	01/2009	3.177,81
Dienstgeberbeitrag	02/2009	2.984,39
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	01/2009	289,53
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	02/2009	271,92
	gesamt:	170.311,99

Für die vom Gleichbehandlungsgrundsatz umfassten, nach wie vor am Abgabenkonto der Primärschuldnerin uneinbringlich aushaftenden Abgabenschuldigkeiten, hat der Bf. im Rahmen der Gleichbehandlungsrechnung (vorgelegt mit dem die Beschwerde ergänzenden Schriftsatz vom 20.11.2017) plausibel dargelegt, dass bei quotenmäßiger Gleichbehandlung der Abgabenbehörde ein Betrag von insgesamt € 317.254,81 mehr zu zahlen gewesen wäre.

Nachfolgend eine Aufstellung der haftungsrelevanten und der Gleichbehandlung unterliegenden Abgabenschuldigkeiten, für die ein Liquiditätsstatus erstellt wurde:

Abgabenart	Zeitraum	Höhe in Euro Höhe in Euro (nach Abzug der Konkursquote von 2,886326%)
Umsatzsteuer	2005	510.218,66
Umsatzsteuer	04-12/2006	145.075,71
Umsatzsteuer	2009	13.367,77
Umsatzsteuer	02/2009	85.861,49
Umsatzsteuer	04-12/2009	62.649,26
Umsatzsteuer	2010	14.887,61
Umsatzsteuer	01-02/2010	13.121,08
Umsatzsteuer	05-06/2010	40.070,61
Umsatzsteuer	07/2010	2.125,67
Umsatzsteuer	08/2010	1.128,61
Dienstgeberbeitrag	2005	96,07
Dienstgeberbeitrag	2006	133,59
Dienstgeberbeitrag	2007	47,15
Dienstgeberbeitrag	2008	43,51
Dienstgeberbeitrag	03/2009	2.843,46
Dienstgeberbeitrag	04/2009	2.896,38

Dienstgeberbeitrag	06/2009	4.381,54
Dienstgeberbeitrag	07/2009	1.778,93
Dienstgeberbeitrag	08/2009	1.737,23
Dienstgeberbeitrag	09/2009	1.588,64
Dienstgeberbeitrag	10/2009	1.737,16
Dienstgeberbeitrag	11/2009	2.058,81
Dienstgeberbeitrag	12/2009	1.737,36
Dienstgeberbeitrag	01/2010	1.388,73
Dienstgeberbeitrag	02/2010	1.393,58
Dienstgeberbeitrag	07/2010	2.443,92
Dienstgeberbeitrag	08/2010	1.786,49
Dienstgeberbeitrag	09/2010	1.388,82
Dienstgeberbeitrag	10/2010	2.299,79
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	02/2008	364,71
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	03/2009	259,07
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	04/2009	263,89
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	06/2009	399,21
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	07/2009	177,89
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	08/2009	173,73
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	09/2009	158,87
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	10/2009	172,08
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	11/2009	205,88
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	12/2009	171,89
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	01/2010	86,43
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	02/2010	90,32
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	07/2010	217,23
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	08/2010	158,80
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	09/2010	139,38
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	10/2010	204,420
	gesamt:	923.531,43

Die quotenmäßige Benachteiligung für diese Abgabenschuldigkeiten beträgt daher 34,3523565841% ($\text{€ } 317.254,81 = 34,3523565841\%$ von $\text{€ } 923.531,43$). Insoweit war auch die in der Verletzung des Gleichbehandlungsgrundsatzes liegende schuldhafte Pflichtverletzung kausal für die Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgabenschuldigkeiten.

Bei Vorliegen einer derartigen schuldhaften Pflichtverletzung darf die Abgabenbehörde mangels dagegen sprechender Umstände auch annehmen, dass die Pflichtverletzung Ursache der Uneinbringlichkeit ist (vergleiche z.B. VwGH 13.4.2005, 2002/13/0177, 0178).

Somit konnten folgende Abgabenschuldigkeiten aufgrund der dargestellten schuldhaften Pflichtverletzungen des Bf. nicht eingebraucht werden:

Abgabenart	Zeitraum	Höhe in Euro
Umsatzsteuer	2005	175.272,13
Umsatzsteuer	04-12/2006	49.836,93
Umsatzsteuer	12/2008	22.102,73
Umsatzsteuer	2009	4.592,14
Umsatzsteuer	01/2009	7.925,56
Umsatzsteuer	02/2009	29.495,46
Umsatzsteuer	04-12/2009	21.521,51
Umsatzsteuer	2010	5.114,24
Umsatzsteuer	01-02/2010	4.507,40
Umsatzsteuer	05-06/2010	13.765,20
Umsatzsteuer	07/2010	730,23
Umsatzsteuer	08/2010	387,70
Lohnsteuer	2005	211,31
Lohnsteuer	2006	1.266,35
Lohnsteuer	2007	527,23
Lohnsteuer	2008	434,20
Lohnsteuer	01/2009	12.088,48
Lohnsteuer	02/2009	12.384,48
Lohnsteuer	03/2009	11.543,06
Lohnsteuer	04/2009	9.625,81
Lohnsteuer	06/2009	11.466,21

Lohnsteuer	07/2009	5.929,76
Lohnsteuer	08/2009	5.790,77
Lohnsteuer	09/2009	5.295,49
Lohnsteuer	10/2009	5.927,92
Lohnsteuer	11/2009	8.186,68
Lohnsteuer	12/2009	5.098,47
Lohnsteuer	01/2010	3.729,17
Lohnsteuer	02/2010	3.731,11
Lohnsteuer	07/2010	6.042,21
Lohnsteuer	08/2010	7.263,73
Lohnsteuer	09/2010	6.166,86
Lohnsteuer	10/2010	10.850,75
Dienstgeberbeitrag	2005	33,01
Dienstgeberbeitrag	2006	45,89
Dienstgeberbeitrag	2007	16,20
Dienstgeberbeitrag	2008	14,96
Dienstgeberbeitrag	01/2009	3.177,81
Dienstgeberbeitrag	02/2009	2.984,39
Dienstgeberbeitrag	03/2009	976,80
Dienstgeberbeitrag	04/2009	994,97
Dienstgeberbeitrag	06/2009	1.505,17
Dienstgeberbeitrag	07/2009	611,11
Dienstgeberbeitrag	08/2009	596,78
Dienstgeberbeitrag	09/2009	545,74
Dienstgeberbeitrag	10/2009	596,77
Dienstgeberbeitrag	11/2009	707,25
Dienstgeberbeitrag	12/2009	596,82
Dienstgeberbeitrag	01/2010	477,07
Dienstgeberbeitrag	02/2010	478,73
Dienstgeberbeitrag	07/2010	839,54

Dienstgeberbeitrag	08/2010	613,71
Dienstgeberbeitrag	09/2010	477,09
Dienstgeberbeitrag	10/2010	790,04
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	02/2008	125,29
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	01/2009	289,53
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	02/2009	271,92
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	03/2009	89,00
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	04/2009	90,65
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	06/2009	137,14
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	07/2009	61,11
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	08/2009	59,68
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	09/2009	54,58
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	10/2009	59,11
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	11/2009	70,62
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	12/2009	59,05
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	01/2010	29,69
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	02/2010	31,03
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	07/2010	74,62
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	08/2010	54,55
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	09/2010	47,88
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	10/2010	70,22
	Summe:	487.566,80

Die Geltendmachung einer Haftung ist in das Ermessen (§ 20 BAO) der Abgabenbehörde gestellt. Dieses Ermessen umfasst auch das Ausmaß der Heranziehung der Haftung innerhalb des vom Gesetz vorgegebenen Rahmens. Dem auf die Hereinbringung der Abgabenschuld beim Haftenden gerichteten Besicherungszweck der Norm folgt, dass die Geltendmachung der Haftung in der Regel ermessenskonform ist, wenn die betreffende Abgabe beim Primärschuldner uneinbringlich ist.

Wenn der Bf. auf seine eingeschränkte wirtschaftliche Situation unter Anführung seiner hohen Haftungsverbindlichkeiten und seiner Sorgepflicht verweist und insoweit einwendet, die Haftungsinanspruchnahme wäre aus diesen Aspekten heraus unbillig, so ist er auch insoweit auf die ständige Rechtsprechung des VwGH zu verweisen, wonach Vermögenslosigkeit bzw. auch (Anmerkung: gegenständlich nicht gegebene)

Arbeitslosigkeit des Haftenden an sich in keinem erkennbaren Zusammenhang mit der Geltendmachung der Haftung steht (vergleiche VwGH 25.6.1990, 89/15/0067 und VwGH 29.6.1999, 99/14/0128), zumal es eine allfällige derzeitige Uneinbringlichkeit auch nicht ausschließt, das künftig neue vorkommendes Vermögen oder künftig erzielte Einkünfte zur Einbringlichkeit führen können (vergleiche VwGH 28.11.2002, 97/13/0177, VwGH 2.9.2009, 2008/15/0139).

Der Verwaltungsgerichtshof hat zu einer Ermessensübung in einer vergleichbaren Fallkonstellation in der Entscheidung vom 5.7.2004, 2002/14/0123, ausgeführt, dass eine Begründung der Ermessensentscheidung betreffend das Ausmaß, in welchem die Haftung geltend gemacht wird, vorzunehmen ist.

Kommt hinsichtlich des Haftenden ein Zwangsausgleich bzw. ein Zahlungsplan zustande und wurden die Tatbestandserfordernisse für die Entstehung des Haftungsanspruches vor der Konkurseröffnung verwirklicht, so entspricht es der im Rahmen der Ermessensübung zu berücksichtigenden Billigkeit, dass sich die Inanspruchnahme betragsmäßig an der im Zahlungsplan festgelegten Quote (Ausgleichsquote) orientiert, sofern nicht im Rahmen der Ermessensübung ergänzend auf andere Umstände Bedacht zu nehmen ist. Dies folgt daraus, dass im Falle früherer Geltendmachung der Haftung und Anmeldung der Haftungsforderungen im Insolvenzverfahren durch die Abgabenbehörde die Haftungsforderung von der Wirkung des Zahlungsplanes erfasst worden wäre.

Über das Vermögen des Bf. wurde am 11.11.2013 ein Sanierungsverfahren ohne Eigenverwaltung eröffnet (LG N., Zl. *****), in dem am 16.6.2014 ein Sanierungsplan mit einer 20%igen Quote bestätigt wurde. Sämtliche Tatbestandserfordernisse für die Entstehung des Haftungsanspruches wurden bereits vor Insolvenzeröffnung der GmbH (11.11.2013) erfüllt.

Auf der genannten Entscheidung (VwGH 5.7.2004, 2002/14/0123) aufbauend wird daher nunmehr im Rahmen der Ermessensübung von den verbleibenden haftungsgegenständlichen Abgaben, der Quote des Sanierungsverfahrens entsprechend, ein Anteil von 20% als Haftungsschuld bestimmt:

Berechnung des Haftungsbetrages	
Quotenschaden:	€ 317.254,81
voll zu entrichtende Abgaben	€ 170.311,99
gesamt:	€ 487.566,80
davon 20% Sanierungsquote (Ermessen):	€ 97.513,36

Die Haftungsinanspruchnahme des Bf. erweist sich daher in der aus dem Spruch des gegenständlichen Erkenntnisses ersichtlichen Höhe als rechtmäßig.

Zulässigkeit einer ordentlichen Revision

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig, da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt.

Einer Rechtsfrage kommt grundsätzliche Bedeutung zu, wenn das Erkenntnis von vorhandener Rechtsprechung des VwGH abweicht, diese uneinheitlich ist oder fehlt.

Das gegenständliche Erkenntnis weicht von der oben zitierten ständigen Rechtsprechung des VwGH nicht ab und hatte auch die Klärungen von Sachverhaltsfragen und die Ausübung des Ermessens im Einzelfall und somit keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung zum Gegenstand.

Da die Voraussetzungen des Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht erfüllt sind, ist eine ordentliche Revision nicht zulässig.

Wien, am 14. Dezember 2017