

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R. in der Beschwerdesache Bf., Anschrift, vertreten durch Julius Morak & Mag. Franz Harrand Wirtschaftstreuhand GmbH & Co KG, Bahnstraße 5, 2345 Brunn am Gebirge, über die Beschwerde vom 12. Juni 2014 gegen den Bescheid des Finanzamtes Bruck Eisenstadt Oberwart vom 9. Mai 2014 betreffend Haftung gemäß § 9 BAO zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird teilweise stattgegeben und die Haftung auf nachstehende Abgaben im Gesamtbetrag von € 12.226,02 herabgesetzt:

<i>Abgabe</i>	<i>Betrag</i>
Lohnsteuer 06/2004	2.023,55
Lohnsteuer 09/2004	2.440,37
Lohnsteuer 10/2004	7.762,10

Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

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

## Entscheidungsgründe

Mit Beschluss des Landesgerichtes Eisenstadt vom Datum-1 wurde der über das Vermögen der B-GmbH am Datum-2 eröffnete Konkurs nach Verteilung einer Quote von 1,99764 % aufgehoben.

\*\*\*\*\*

Mit Haftungsvorhalt vom 25. November 2013 ersuchte das Finanzamt den Beschwerdeführer (Bf.) um Erbringung eines Gläubigergleichbehandlungsnachweises für die aushaftenden Abgaben der Gesellschaft.

\*\*\*\*\*

In Beantwortung dieses Vorhaltes brachte der Bf. mit Schreiben vom 7. Februar 2014 vor, dass am Datum-2 am Abgabenkonto der GmbH der Rückstand € 81.507,84 betragen habe. Am 21. März 2004 sei das Konto ausgeglichen gewesen. Bis zum Insolvenzeröffnungstag seien diverse ungewidmete Gutschriften aus Umsatzsteuervoranmeldungen bzw. einer Veranlagung in Summe von € 66.507,94 erfolgt, welche somit jeweils auf die älteste Schuld anzurechnen seien. Diese Gutschriften seien somit auch auf die am 1. April 2004 gebuchten Lohnabgaben 02/2004 anzurechnen, welche dadurch komplett abgedeckt seien. Somit könne er dafür nicht zur Haftung herangezogen werden, da sämtliche Abgaben bis 27. Mai 2004 durch nachfolgende Gutschriften abgedeckt worden seien.

In den angeführten Beträgen, für welche eine Haftung des Bf. erwogen werde, sei ua. die Umsatzsteuer 2003 mit dem Betrag von € 40.856,03 ausgewiesen. Dieser Betrag werde jedoch zur Gänze durch die Wiederaufnahme des Verfahrens der Umsatzsteuer 2003 sowie Veranlagung der eingereichten berichtigten Umsatzsteuererklärung 2003 ausgeglichen werden, da sich daraus eine Gutschrift in Höhe von € 70.640,40 ergeben werde. Weiters sei auch die Umsatzsteuer für das Jahr 2004 wiederaufzunehmen und entsprechend der eingereichten Umsatzsteuererklärung 2004 zu veranlagen, woraus eine Gutschrift in Höhe von € 34.626,18 resultieren werde. Beide Beträge seien auf den haftungsrelevanten Rückstand anzurechnen, da die Tatbestände, welche zur Berichtigung geführt hätten, vor dem Konkurseröffnungstag verwirklicht worden seien.

Somit ergebe sich ausgehend vom geltend gemachten Betrag von € 123.289,29 abzüglich der Lohnabgaben für Februar 2004 in Höhe von insgesamt € 6.751,81 sowie der Gutschriften Umsatzsteuer 2003 € 70.640,40 und Umsatzsteuer 2004 € 34.626,18 nur mehr ein verbleibender Betrag von € 11.270,90.

Weiters werde festgehalten, dass sich bei der Umsatzsteuervoranmeldung November 2004 ohne Berichtigung der Vorsteuern aufgrund der Insolvenz, welche in Höhe von € 231.226,86 festgesetzt worden sei, für welche der Bf. keinesfalls zur Haftung herangezogen werden könne, ein Guthaben in Höhe von € 36.907,10 ergeben habe, welches die Restforderungen mehr als abdecken und ebenfalls in den Zeitraum vor Insolvenzeröffnung einzubeziehen sei.

Da aufgrund der erläuterten vorzunehmenden Berichtigungen kein Rückstand mehr verbleiben werde, für welchen der Bf. zur Haftung herangezogen werden könnte, entfalle die Verpflichtung des Nachweises, dass keine Gläubigerbevorzugung zu Lasten des Finanzamtes stattgefunden habe.

\*\*\*\*\*

Mit Bescheid vom 9. Mai 2014 wurde der Bf. gemäß § 9 Abs. 1 BAO iVm § 80 BAO als Geschäftsführer der B-GmbH für Abgaben in der Höhe von € 120.826,42 (unter Berücksichtigung der Konkursquote von 1,99764 %), nämlich

<i>Abgabe</i>	<i>Betrag</i>
Umsatzsteuer 2003	40.039,88
Umsatzsteuer 04/2004	15.920,42
Umsatzsteuer 10/2004	8.986,14
Einfuhrumsatzsteuer 09/2004	745,02
Lohnsteuer 02/2004	4.078,84
Lohnsteuer 05/2004	6.778,57
Lohnsteuer 06/2004	13.154,95
Lohnsteuer 09/2004	2.440,37
Lohnsteuer 10/2004	7.762,10
Kammerumlage 04-06/2004	186,71
Kammerumlage 07-09/2004	262,03
Dienstgeberbeitrag 02/2004	2.312,04
Dienstgeberbeitrag 05/2004	2.727,31
Dienstgeberbeitrag 06/2004	7.467,58
Dienstgeberbeitrag 08/2004	291,30
Dienstgeberbeitrag 09/2004	2.681,77
Dienstgeberbeitrag 10/2004	2.953,86
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 02/2004	226,07
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 05/2004	266,68
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 06/2004	730,16
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 08/2004	263,68
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 09/2004	262,22
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 10/2004	288,71

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

\*\*\*\*\*

In der dagegen am 12. Juni 2014 rechtzeitig eingebrachten Beschwerde wandte der Bf. ein, dass der Haftungsbescheid Feststellungen, aus denen nachzuvollziehen wäre, woraus das Finanzamt den für eine Inanspruchnahme des Bf. erforderlichen Schaden für die Finanzbehörden und das ebenfalls erforderliche zumindest leicht fahrlässige Verhalten des Bf. ableite, nicht enthalte.

Jene Abgaben, für welche der Bf. zur Haftung herangezogen werden solle, seien zum Teil erst nach der Konkursöffnung über das Vermögen der Gesellschaft festgesetzt worden. Der damals zuständige Masseverwalter der Gesellschaft habe gegen die Bescheide kein Rechtsmittel ergriffen, diese seien somit rechtskräftig geworden. Der Bf. habe davon sowie insbesondere von der inhaltlich unrichtigen Veranlagung der Umsatzsteuer für die Jahre 2003 und 2004 zunächst keine Kenntnis erlangt, da ihn der Masseverwalter, der die Bescheide zugestellt erhalten habe, nicht mit ihnen konfrontiert habe, sondern hiervon erstmals aufgrund des eingeleiteten Haftungsverfahrens Kenntnis erlangt und sofort Beschwerde gegen den unrichtig festgesetzten Teil der Abgaben erhoben, wodurch diese bei Stattgabe wegfallen würden. Diese Verfahren seien noch nicht rechtskräftig abgeschlossen.

Eine (fraglos lediglich subsidiäre) Haftung des ehemaligen Geschäftsführers einer Gemeinschuldnerin für deren Steuerverbindlichkeiten könne denkmöglich ausschließlich dann vorliegen, wenn überhaupt eine Abgabenverbindlichkeit der Gemeinschuldnerin bestanden und zusätzlich der Geschäftsführer schulhaft ihn treffende Pflichten verletzt und diese Pflichtverletzung ursächlich für die Nichtentrichtung von – zu Recht bestehenden – Abgaben geführt habe. Erst in einem dritten Schritt – nämlich wenn sowohl ein tatsächlich existierender Abgabengrückstand der Gemeinschuldnerin bestanden habe (= tatsächlich eingetretener Schaden für die Finanzbehörde) und dem ehemaligen Geschäftsführer ein sorgfaltswidriges Verhalten vorzuwerfen sei, das zu diesem Abgabengrückstand geführt habe – sei die Höhe des Betrages zu ermitteln, für den der Geschäftsführer persönlich zu haften habe.

Da beide der zuvor genannten Grundvoraussetzungen nicht erfüllt seien, hätte das Finanzamt, das diese Voraussetzungen von Amts wegen zu prüfen gehabt hätte, bei ordnungsgemäßer Durchführung des Ermittlungsverfahrens zu dem Schluss gelangen müssen, dass weder ein Schaden für die Finanzbehörde eingetreten noch dem Bf. ein Verschulden an einem allenfalls eingetretenen Schaden anzulasten sei. Es hätte daher die Höhe einer Haftung gar nicht prüfen, sondern das Verfahren gegen den Bf. einstellen müssen.

Bezüglich der Umsatzsteuer für die Jahre 2003 und 2004 halte der Bf. fest, dass der Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2003 am 10. Juni 2006 und der Umsatzsteuerbescheid 2004 am 24. April 2006 – somit Jahre nach Insolvenzeröffnung – ergangen seien und der Geschäftsführer zu diesem Zeitpunkt weder über das Vermögen der Gesellschaft verfügen noch für die Gesellschaft handeln hätte können, da das Konkursverfahren erst im Jahr 2012 geendet habe. Es könne ihm daher keine schuldhafte Pflichtverletzung im Zusammenhang mit der unrichtigen Veranlagung und der

Nichtbekämpfung der unrichtigen Bescheide vorgeworfen werden, zumal die Abgaben durch die Behörde nachweislich in falscher Höhe vorgeschrieben worden seien. Der Bf. habe zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung auch kein Rechtsmittel gegen die Bescheide erheben können, da er weder Kenntnis vom Inhalt der Bescheide gehabt habe noch vom Masseverwalter über deren Inhalt informiert worden sei. Er habe daher auch nicht darauf hinwirken können, dass die inhaltlich offenkundig unrichtigen Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2003 und 2004 vom Masseverwalter bekämpft würden. Hätte der Bf. vom Inhalt der Umsatzsteuerbescheide damals Kenntnis erlangt, hätte er unverzüglich den Masseverwalter angehalten, die inhaltliche Unrichtigkeit zu relevieren – es wäre letztlich zu einer Berichtigung der beiden Bescheide und somit zu keiner Zahllast für die Gemeinschuldnerin gekommen. Damit wäre aber auch eine subsidiäre Haftung des Bf. von Anfang an ausgeschieden.

An der unrichtigen Berechnung und der Nichtentrichtung dieser unrichtig errechneten Abgaben treffe den Bf. daher keinerlei Verschulden und somit auch keine (subsidiäre) Haftung.

Hinsichtlich der detaillierten Ausführungen zur Rechtswidrigkeit der beiden Umsatzsteuerbescheide werde auf die gegen diese Bescheide eingereichte Beschwerde verwiesen. Aufgrund der Rechtswidrigkeit der beiden Umsatzsteuerbescheide könne eine (subsidiäre) Haftung des Bf. für diese Abgaben nicht geltend gemacht werden, zumal bei richtiger Veranlagung in beiden Jahren sogar ein Guthaben entstehe, das zur Abdeckung weiterer Abgaben heranzuziehen und zu deren kompletter Abdeckung mehr als ausreichend sei. Daher bestehe bei richtiger steuerrechtlicher Beurteilung gar kein Abgabengrundstand der Gemeinschuldnerin, für den der Bf. haften könnte. Die dies belegenden Unterlagen habe der Bf. dem Finanzamt nach Zustellung des Haftungsprüfungsvorhaltes im Zuge seiner Stellungnahme übermittelt und um Verlängerung der Frist zur Vorlage von Unterlagen betreffend die Gleichbehandlung der Gläubiger bis zum rechtskräftigen Abschluss dieser Verfahren ersucht. Denn der Nachweis der Gleichbehandlung aller Gläubiger wäre vom Bf. in diesem Stadium des Verfahrens überhaupt nicht zu erbringen. Das Finanzamt habe die Ausführungen und Unterlagen jedoch nicht berücksichtigt, die Frist zunächst verlängert, aber dann den Ausgang der beiden Verfahren betreffend die unrichtige umsatzsteuerliche Veranlagung der Jahre 2003 und 2004 gar nicht abgewartet, sondern den nunmehr angefochtenen Haftungsbescheid erlassen.

Da der Ausgang der beiden Verfahren über die unrichtige Veranlagung der Umsatzsteuer für die Jahre 2003 und 2004 präjudiziell für eine Inanspruchnahme des Bf. im Rahmen eines Haftungsverfahrens sei, hätte das Finanzamt bei einer Verfahrensdurchführung „lege artis“ den Ausgang dieser Verfahren abwarten müssen. Und wenn das Finanzamt schon nicht den Ausgang der beiden Verfahren abwarten hätte wollen, hätte es im Rahmen eines selbst durchzuführenden Ermittlungsverfahrens selbst diese Vorfrage prüfen müssen, indem es die vom Bf. vorgelegten Unterlagen selbst überprüfe. Dadurch, dass es dies unterlassen habe, sei das Ermittlungsverfahren, das zur Erlassung des

Haftungsbescheides geführt habe, tiefgreifend mangelhaft geblieben. Dass die Vorfrage der Richtigkeit der Umsatzsteuerbescheide 2003 und 2004 präjudiziell sei, erhelle schon daraus, dass, wenn sich in diesen Verfahren – wovon aufgrund der vorliegenden Unterlagen auszugehen sei – herausstelle, dass gar keine Abgabenverbindlichkeiten der späteren Gemeinschuldnerin bestanden hätten, eine Haftung des Bf. von vornherein ausscheide – denn für nicht existierende Abgabenverbindlichkeiten könne es keine subsidiäre Haftung geben. Dabei sei es nicht relevant, ob die Umsatzsteuerbescheide der Jahre 2003 und 2004 beispielsweise aus formellen Gründen nicht mehr anfechtbar sein sollten, sondern ob tatsächlich Steuerschulden der Gemeinschuldnerin gegenüber den Finanzbehörden bestanden hätten.

Nur für den Fall, dass die Verfahren betreffend die Umsatzsteuer für die Jahre 2003 und 2004 ergeben sollten, dass die Umsatzsteuerveranlagungen für diese Jahre inhaltlich richtig erfolgt seien, wäre vom Finanzamt in einem weiteren Schritt zu prüfen gewesen, ob dem Bf. überhaupt ein Verschulden an der Nichtabfuhr der Umsatzsteuer und anderen Abgaben vorzuwerfen sei. Diese Prüfung habe vor der Prüfung der Höhe eines allfälligen Haftungsbetrages zu erfolgen – erst im letzten Stadium der Prüfung wäre eine erhöhte Mitwirkungspflicht des Bf. im Zusammenhang mit dem von ihm zu erbringenden Nachweis der Gleichbehandlung der Gläubiger erforderlich gewesen. In diesem Stadium habe sich das Haftungsprüfungsverfahren aber in keinem Zeitpunkt befunden.

Der Bf. habe nachgewiesen, dass die gesamten Buchhaltungsunterlagen seitens des Masseverwalters – dessen Verhalten er sich in keiner Weise zurechnen lassen müsse – in Verstoß geraten seien und seitens des Masseverwalters keine Bekämpfung der Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2003 und 2004 erfolgt sei. In den Zeitpunkten der jeweiligen Fälligkeit der einzelnen Umsatzsteuervorauszahlungen und sonstigen Abgaben sei der Bf. davon ausgegangen und habe er davon ausgehen können, dass die fälligen Abgabenbeträge durch die existierenden Vorsteuerguthaben mehr als ausgeglichen seien und daher keine Abgabengückstände bestünden, sondern die bestehenden Vorsteuerguthaben auf andere fällige Steuern und Abgaben wie Lohnabgaben und Kammerumlagen etc. angerechnet werden könnten und daher überhaupt keine Abgabenverbindlichkeiten der Gemeinschuldnerin existieren würden. Es sei für ihn daher auch völlig klar gewesen, dass mangels existierender Abgabengückstände keine Gefahr der – zehn Jahre später erfolgten – Einleitung eines Haftungsverfahrens gegen ihn bestehe.

Die in diesem Zusammenhang vom Finanzamt als Begründung für das dem Bf. unterstellte Verschulden herangezogene Behauptung, es sei ihm bewusst gewesen, dass die Buchhaltungsunterlagen für ein künftiges Haftungsverfahren notwendig seien, er hätte daher Kopien vor der Übergabe an den Masseverwalter anfertigen müssen, sei bemerkenswert unrichtig. Denn wie sich aus den vom Bf. vorgelegten Unterlagen ergebe, habe für die Jahre 2003 und 2004 ein deutliches Umsatzsteuerguthaben der späteren Gemeinschuldnerin und keine Forderung seitens des Finanzamtes bestanden, daher habe der Bf. davon ausgehen müssen und können, dass kein Haftungsverfahren gegen ihn

eingeleitet werden würde. Und abgesehen davon sei es zweifelsfrei nicht als ein dem Bf. vorwerfbare Verschulden anzusehen, dass er keine Kopien aller Buchhaltungsunterlagen vor Übergabe an den Masseverwalter angefertigt habe – er habe nicht damit rechnen müssen und können, dass alle Buchhaltungsunterlagen, die sich noch dazu auf dem Gelände der Gemeinschuldnerin befunden hätten, in Verstoß geraten würden. Selbst wenn der Bf. aber Kopien aller Buchhaltungsunterlagen angefertigt hätte, hätte er diese ebenfalls in den Unternehmensräumlichkeiten aufbewahrt – und dort wären sie (wie auch die Originale) in Verstoß geraten. Daher habe den Bf. kein wie immer geartetes auch nur leichtes Verschulden daran getroffen, dass allenfalls bestehende Steuerverbindlichkeiten nicht beglichen worden seien. Damit scheide aber eine Haftung des Bf. auch bereits aus diesem Grund aus.

Erst in einem letzten Schritt – nämlich nach Erbringen des Nachweises seitens des Finanzamtes, dass tatsächlich eine rechtlich begründete Forderung der Finanzbehörden gegenüber der Gemeinschuldnerin bestehe und den Bf. ein Verschulden an der Nichtentrichtung getroffen habe (diesen Nachweis hätte das Finanzamt aufgrund des Grundsatzes der Amtswegigkeit erbringen müssen) – wäre zu prüfen, wie hoch die den Finanzbehörden zustehende Forderung gegenüber dem Bf. sei. Erst in diesem Stadium sei der Nachweis vom Bf. zu erbringen, dass alle Gläubiger der Gesellschaft gleich behandelt worden seien. Dass dies aber ohnehin der Fall gewesen sei, werde der Bf. noch detailliert ausführen und die entsprechenden Unterlagen vorlegen.

Bezüglich der Umsatzsteuervoranmeldungen für die Monate April und Oktober 2004 werde auf die eingereichten berichtigten UVAs für diese Monate verwiesen, welche ebenfalls zu Gutschriften führen würden. Da das Finanzamt es unterlassen habe, eine durch eine Umsatzsteuerprüfung für das Jahr 2003 vorgezogene Vorsteuerkürzung in jenem Zeitraum wieder zu korrigieren, in welchem diese durch das Unternehmen verbucht worden sei (nämlich April 2004), sei es zu einer doppelten Vorsteuerkürzung in Höhe von € 30.450,00 gekommen, was offensichtlich zu einem rechtswidrigen Bescheid führe. Aufgrund der berichtigten UVA April 2004 ergebe sich eine Gutschrift von € 11.494,74. In der bisher verbuchten UVA für Oktober 2004 seien nachweislich zu geringe Vorsteuerbeträge angesetzt worden, wodurch auch diese zu berichten sei und nunmehr zu einer Gutschrift in Höhe von € 3.830,70 führe. Somit entfalle auch für diese beiden Beträge eine mögliche Haftung des Geschäftsführers.

Aufgrund von eigenmächtigen unbegründeten Änderungen durch die Abgabenbehörde im Zuge der Umsatzsteuerveranlagung 2003, welche nicht durch die Feststellungen der USO-Prüfung gedeckt seien und jeglicher rechtlicher Grundlage entbehren würden, sei der derzeit rechtskräftige Umsatzsteuerbescheid 2003 rechtswidrig und könne nicht zur Ermittlung eines Haftungsbetrages herangezogen werden. Aufgrund der erfolgten Erstellung einer berichtigten Umsatzsteuererklärung 2003 ergebe sich ein Guthaben für das Jahr 2003 in Höhe von € 70.640,40.

Eine Haftung des Geschäftsführers für einen schätzungsweisen Sicherheitszuschlag aufgrund der Nichtabgabe von Steuererklärungen, welche durch den Masseverwalter

verursacht worden sei, sei rechtlich nicht gedeckt, weshalb der gegenständliche Haftungsbescheid auch in dieser Hinsicht rechtswidrig ergangen sei.

Weiters sei der Abgabenbehörde bei der Durchführung der Schätzung der Umsatzsteuer 2004 bekannt, dass es aufgrund der USO-Prüfung zu einer Verschiebung von Vorsteuergutschriften zwischen den Jahren 2003 und 2004 gekommen sei. Dieser Umstand, welcher zu einer geringeren Zahllast bzw. zu einer Gutschrift geführt hätte, sei seitens der Abgabenbehörde wider besseres Wissen nicht berücksichtigt worden, was ein weiterer Grund für die Rechtswidrigkeit dieses Bescheides darstelle. Aufgrund der beigefügten Umsatzsteuererklärung 2004 ergebe sich nach korrekter Berücksichtigung aller relevanten Sachverhalte nunmehr ein Guthaben in Höhe von € 37.959,51.

Den Bf. treffe schon alleine aufgrund der Tatsache, dass – wie bereits näher ausgeführt – sich aus den Umsatzsteuererklärungen 2003 und 2004, ebenso aus den Umsatzsteuervoranmeldungen für April und Oktober 2004 jeweils ein Guthaben ergebe, keine Haftung.

Wie bereits in der Stellungnahme vom 7. Februar 2014 dargestellt worden sei, habe die Umsatzsteuer für November 2004 ebenfalls ein Guthaben in Höhe von € 36.907,10 ergeben. Dieses sei nur durch die Insolvenz der Gesellschaft im Dezember 2004 der in diesem Monat erforderlichen Vorsteuerberichtigung in Höhe von € 231.226,86 zu einer Abgabenschuld geworden, wobei diese Vorsteuerberichtigung bei der Ermittlung eines Haftungsbetrages in voller Höhe außer Acht zu lassen sei und somit das Guthaben der Umsatzsteuer November 2004 bei der Ermittlung eines etwaigen Haftungsbetrages zur Anrechnung gelangen müsse.

Da die Berücksichtigung der Guthaben nicht entsprechend ihrer bescheidmäßigen Festsetzungen, sondern mit deren Fälligkeiten zu erfolgen habe, habe am 15. Februar 2004 die Gutschrift der Umsatzsteuer 2003 in Höhe von € 70.640,40 zu erfolgen. Am 16. Juni 2004 sei der Überschuss der Umsatzsteuer April 2004 mit € 11.494,74 zu erfassen, welche aber aufgrund der bisherigen Zahllast zu einer Gutschrift von € 30.450,00 führe. Nur aufgrund dieser beiden Buchungen ergebe sich ein Guthaben in Höhe von € 101.090,40, welches alle nachfolgenden nicht sofort entrichteten Abgaben bis zur Insolvenzeröffnung abdecke. Zusätzlich sei noch der Überschuss aus den Umsatzsteuervoranmeldungen Oktober sowie November 2004 zu berücksichtigen, welche letztendlich zum immer wieder zitierten Guthaben am Finanzamtskonto der Gesellschaft führen würden.

Da aufgrund der dargestellten zeitlich richtigen Verrechnung aller Guthabensbeträge keine offenen haftungsrelevanten Abgaben mehr verbleiben würden, sei durch die Insolvenz der Gesellschaft kein Schaden bei der Abgabenbehörde entstanden, wofür der Geschäftsführer zur Haftung herangezogen werden könnte. Weiters treffe den Bf. somit auch keinerlei Verschulden an der Nichtentrichtung von Abgaben, da er zu Recht der Meinung gewesen sei und auch habe sein können, dass die gesamten fälligen Steuern und Abgaben durch die bestehenden Umsatzsteuerguthaben abgedeckt seien. Er

habe sich eingehend hinsichtlich der korrekten Vorgangsweise rechtlich beraten lassen, da er sich der schwierigen Lage der Gesellschaft bewusst gewesen sei und habe die ihm geratenen Vorgangsweisen strikt eingehalten. Dies sei auch aus den beigefügten Aufstellungen über sämtliche Bank- und Kassenbewegungen ab Mitte März bis zur Insolvenzeröffnung ersichtlich. Weiters habe auch der Masseverwalter das Vorliegen einer etwaigen Gläubigerbevorzugung sowie eine daraus resultierende persönliche Haftung des Bf. geprüft, doch auch dieser habe keine Gläubigerbevorzugung feststellen können.

Der Bf. sei bis zur Insolvenzeröffnung seiner Erklärungs- und Offenlegungspflicht für die Gesellschaft vollinhaltlich nachgekommen und habe danach getrachtet, keinen Gläubiger, somit auch nicht die Abgabenbehörde zu benachteiligen oder zu verkürzen. Im Gegenteil, es hätten sich bei erklärungsgemäßer und richtiger Veranlagungen nach Guthabensbeträge am Finanzamtskonto der Gesellschaft ergeben.

Daher sei dem Finanzamt kein tatsächlicher materieller Schaden entstanden, auch falls die bescheidmäßige Änderung der angefochtenen Bescheide bzw. die unrichtige Festsetzung von Umsatzsteuervoranmeldungen aus verfahrensrechtlichen Gründen unterbleiben sollte, weil materiell diese Beträge der Abgabenbehörde nicht zuständen. Schon alleine aufgrund dieser erwiesenen Tatsache sei eine Haftung des Bf. ausgeschlossen.

Für den Fall, dass die Abgabenbehörde ungeachtet der obigen Ausführungen zu dem Schluss gelangen sollte, dass ein Abgabenzurückstand der späteren Gemeinschuldnerin bestanden habe und den Bf. an der Nichtberichtigung dieser Abgabenverbindlichkeiten ein Verschulden anzulasten sei, lege er den – aufgrund der noch vorhandenen Unterlagen mühevoll rekonstruierten – Nachweis vor, dass die Abgabenbehörde nicht benachteiligt worden und es zu keiner Verletzung des Gleichbehandlungsgrundsatzes gekommen sei.

Dazu sei auszuführen, dass ein Schuldner ab dem Eintritt der Zahlungsunfähigkeit alle Gläubiger gleich behandeln müsse. Wenn ein Schuldner bestehende Gläubiger befriedige, müsse er dies grundsätzlich – unter Berücksichtigung der im Folgenden wiedergegebenen Ausnahmen – im Verhältnis ihrer Forderungen durchführen.

In diesem Zusammenhang seien Zug-um-Zug-Leistungen zu betrachten. Dazu sei zunächst festzuhalten, dass diese zwar nicht automatisch anfechtungsfest seien. So sei etwa die bloße Vereinbarung einer Zug-um-Zug-Leistung ebenso nicht ausreichend wie ein Geschäft, bei dem die von der Gemeinschuldnerin erbrachte Leistung deutlich höher als die Gegenleistung sei. Es komme also darauf an, dass Leistung und Gegenleistung in einem engen zeitlichen Zusammenhang stünden und wertmäßig ebenbürtig seien. Unter diesen Voraussetzungen würden Zug-um-Zug-Geschäfte die Voraussetzungen des Gleichbehandlungsgrundsatzes erfüllen. Die Unanfechtbarkeit resultiere daraus, dass ein Lieferant, der nicht vorgeleistet habe (also nicht bereits Gläubiger sei) und eine adäquate Gegenleistung erbringe, nicht mit unbesicherten Gläubigern gleichgestellt werden solle (vgl. Mohr, Kommentar zur IO, § 30, E 34, 36, 42,43,44,46 mwN). Dabei

verletze bei Dauerschuldverhältnissen ein zeitliches Auseinanderfallen von Leistung und Gegenleistung nicht den Gleichbehandlungsgrundsatz:

*„Auch im Rahmen von Dauerschuldverhältnissen ist eine Zug-um-Zug-Verknüpfung gegeben, sofern ein zeitlicher Zusammenhang zwischen Leistung und Gegenleistung besteht. Eine gleichzeitige Bewirkung von Leistung und Gegenleistung wird nicht gefordert.“* (Mohr, Kommentar zur IO, § 30, E 48).

Nach der Judikatur liege eine anfechtungsfeste (da nicht Gläubiger benachteiligte) Zug-um-Zug-Leistung beispielsweise dann vor, wenn ein Lieferant die Durchführung einer Warenlieferung an den Gemeinschuldner auf Kredit davon abhängig mache, dass dieser eine Verbindlichkeit aus einer vorangegangenen Lieferung sofort abdecke (sogenannte „phasenverschobene Zug-um-Zug-Verknüpfung“ – dies sei nicht anders zu betrachten, als wenn der Gläubiger die aktuelle Lieferung nur Zug um Zug gegen Zahlung des aktuellen Kaufpreises durchgeführt hätte – dies gelte insbesondere bei Bezugsverträgen mit laufenden Zahlungsverpflichtungen:

*„Zu Zahlungen in der Krise, die im Rahmen von Dauerschuldverhältnissen (hier: Stromlieferung) und bei Vorliegen von Zahlungsrückständen erfolgen, ist einerseits eine auf die laufende periodisch wiederkehrende Schuld geleistete (und gewidmete) Zahlung anfechtungsfest, andererseits auch Zahlungen auf frühere Leistungsperioden, sofern nur ein enger zeitlicher Zusammenhang zwischen der Zahlung und der bereits erbrachten Gegenleistung vorhanden ist („phasenverschobene Zug-um-Zug-Verknüpfung“, hier: Zahlung mit neun Tagen Verspätung)“* (Mohr, Kommentar zur IO, § 30, E 49).

*„Eine Zug-um-Zug-Leistung liegt zB vor, wenn ein Lieferant die Durchführung einer Warenlieferung an den Gemeinschuldner auf Kredit davon abhängig macht, dass dieser eine Verbindlichkeit aus einer vorangegangenen Lieferung sofort abdeckt“* (Bartsch-Pollak-Buchegger, Kommentar zur KO, § 31, Tz 12).

Da – wie aus den vorgelegten Unterlagen hervorgehe –

- alle von der Gemeinschuldnerin im relevanten Zeitraum durchgeföhrten Geschäfte zeitnah, Zug um Zug oder lediglich phasenverschoben, jedenfalls aber tatsächlich durchgeführt worden seien,
- die erhaltenen Gegenleistungen höher als die von der Gemeinschuldnerin erbrachten Leistungen gewesen seien,
- die geleisteten Zahlungen für die Aufrechterhaltung des Geschäftsbetriebes unbedingt notwendig – es sei der späteren Gemeinschuldnerin dadurch möglich gewesen, die vorhandenen Aufträge zu erfüllen und somit Geld für die Masse zu lukrieren – und diese Geschäfte daher für die Gläubiger ausschließlich vorteilhaft gewesen seien und
- diese Zahlungen allesamt in einem Zeitpunkt erfolgt seien, in dem die spätere Gemeinschuldnerin sich ernsthaft um eine Sanierung bemüht und eine Vielzahl von Investorengesprächen geföhrt habe – die letzten anfänglich erfolgversprechenden Sanierungsbemühungen seien nur wenige Wochen vor der Insolvenzeröffnung im Dezember 2004 gescheitert,

seien alle diese Zahlungen anfechtungsfest und würden sohin nicht zur Benachteiligung der bestehenden Gläubiger – sohin auch nicht der Finanzbehörde – führen.

Die dazu beigefügten Unterlagen seien lückenlose Ausdrucke sämtlicher Bankkonten sowie des Kassenkontos aus der Buchhaltung der Gesellschaft für den Zeitraum 15. März 2004 bis zur Insolvenzeröffnung am Datum-2. Daraus seien das Buchungsdatum, die Belegnummer, das Belegdatum, das Gegenkonto, der Buchungstext und der jeweils gebuchte Betrag ersichtlich. Weiters sei zu jeder Buchung in den gelb markierten Spalten eine detaillierte Erläuterung erfolgt, um welche Zahlung es sich handle und wie diese im Hinblick auf die dargestellten Ansprüche hinsichtlich der Gleichbehandlung von Gläubigern zu qualifizieren sei. Jene Zahlungen, welche den dargestellten Ansprüchen nicht gerecht und somit als benachteiligend für die Abgabenbehörde gesehen werden könnten, seien durchgehend grün markiert und in einer separaten Aufstellung nochmals zusammengefasst worden. Daraus ergebe sich für den gesamten Zeitraum lediglich ein Betrag von € 4.085,96. Aufgrund der angestellten Verhältnisrechnung ergebe sich daraus ein Haftungsbetrag von € 25,25. Der Bf. mache jedoch auch hinsichtlich dieses Betrages geltend, dass der Abgabenbehörde nicht einmal dieser Schaden entstanden sei, da sämtliche Abgaben durch die Umsatzsteuerguthaben abgedeckt seien.

Die Heranziehung des Bf. gemäß § 9 BAO zur subsidiären Haftung sei eine Ermessensentscheidung des Finanzamtes. Auch Ermessensentscheidungen müssten nachvollziehbar begründet sein, damit im Instanzenzug nachgeprüft werden könne, ob das Finanzamt das ihm eingeräumte Ermessen gesetzeskonform ausgeübt habe. Dazu werde auszugsweise folgendes Erkenntnis des VwGH zitiert:

*„Der Beschwerdeführer rügt im Übrigen, dass die belangte Behörde ihre Ermessensentscheidung nicht begründet habe. Er bringt dazu vor, dass er vor der Konkurseröffnung dem Unternehmen erhebliche Privatmittel zugeführt habe, um dessen Fortbestand zu sichern. Von seinem ‚Fehlverhalten‘ bis zur Erlassung des angefochtenen Bescheides seien mehr als dreizehn Jahre vergangen, in denen er erkennbares Bemühen gezeigt habe, den eingetretenen Schaden so weit wie möglich gutzumachen. (...) Im fortgesetzten Verfahren wird die belangte Behörde bei ihrer Ermessensentscheidung auch die Verfahrensdauer, insbesondere die aus den vorgelegten Akten ersichtliche achtjährige Untätigkeit der Berufungsbehörden nach Aufhebung der Berufungsentscheidung vom 17. Juli 1998, zu berücksichtigen haben, welche im Beschwerdefall – sollten nicht außergewöhnliche Gründe vorliegen – der Inanspruchnahme zur vollen Haftung entgegenstünde.“*

*„Im fortgesetzten Verfahren wird die belangte Behörde daher auch ihre Ermessensentscheidung zu begründen haben“ (VwGH 24.2.2011, 2009/16/0108).*

Da das Finanzamt im angefochtenen Bescheid keinerlei Begründung dafür anführe, welche konkreten Beweisergebnisse und welche konkreten Gründe und Überlegungen der Ermessensausübung – Haftung des Bf. für den gesamten (angeblich bestehenden)

Abgabenrückstand – zugrunde gelegen seien, sei die Ermessensentscheidung weder nachvollziehbar noch begründet – das erstinstanzliche Verfahren sei auch aus diesem Grund tiefgreifend mangelhaft geblieben. Der bekämpfte Haftungsbescheid werde daher auch aus diesem Grund aufzuheben sein.

Abschließend beantragte der Bf. die Durchführung einer mündlichen Verhandlung und Entscheidung durch den gesamten Senat.

\*\*\*\*\*

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 4. Dezember 2014 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen und nach Zitierung der bezughabenden gesetzlichen Bestimmungen ausgeführt, dass im Falle des Vorangehens von Abgabenbescheiden, die Behörde daran gebunden sei und sich in der Entscheidung über die Heranziehung zur Haftung grundsätzlich an diese Bescheide zu halten habe. Im Haftungsverfahren sei die Richtigkeit vorliegender Abgabenbescheide nicht zu überprüfen. Die Frage, ob überhaupt ein Abgabenanspruch gegeben sei, sei als Vorfrage im Haftungsverfahren nur dann zu beantworten, wenn zuvor kein eine Bindungswirkung auslösender Abgabenbescheid oder Haftungsbescheid zur Lohnsteuer oder Kapitalertragsteuer ergangen sei.

Aus dem Akteninhalt könne nachweislich entnommen werden, dass die bestrittenen Abgabenbescheide gegenüber der Primärschuldnerin ergangen seien. Im Beschwerdeverfahren gegen den Haftungsbescheid könnten – solange die Bescheide über den Abgabenanspruch dem Rechtsbestand angehören, wie dies gegenständlich der Fall sei – Einwendungen gegen die Richtigkeit der Abgabenfestsetzung nicht mit Erfolg erhoben werden. Hierfür stehe nur das Rechtsmittel betreffend den Bescheid über den Abgabenanspruch zur Verfügung.

Dies könne dem Bf. auch zum Einwand hinsichtlich der entsprechenden Guthaben und deren richtige zeitliche Verrechnung, sodass keine haftungsrelevanten Abgabenbeträge mehr verbleiben würden und somit der Abgabenbehörde kein Schaden entstanden sei, entgegengehalten werden.

Zum Argument des Bf., dass jene Abgaben, für die der Bf. zur Haftung herangezogen werden solle, erst nach Konkursöffnung über das Vermögen der Gesellschaft festgesetzt worden seien, werde seitens des Finanzamtes entgegnet, dass sich der maßgebende Zeitpunkt einer sich ergebenden Verpflichtung der Abgabenentrichtung aus der Fälligkeit der betroffenen Abgabe ergebe, unabhängig davon, ob die haftungsrelevanten Abgaben erst nach Konkursöffnung festgesetzt worden seien.

Weiters vertrete die Behörde die Meinung, dass den Geschäftsführer als Vertreter gemäß § 9 BAO ab Eröffnung eines Insolvenzverfahrens für die damit verbundenen Sachverhalte eine erhöhte Mitwirkungspflicht treffe. Dies umfasse insbesondere die Beweisvorsorgepflicht und die Beweismittelbeschaffungspflicht. Es sei dem Vertreter im Rahmen eines Insolvenzverfahrens durchaus zumutbar, sich jene Informationen und Unterlagen zu sichern, die im Falle einer Haftungsinanspruchnahme die Erfüllung der

gegebenen Darlegungspflichten ermöglichen würden, zumal die Unterlagen nicht nur steuer-, sondern auch unternehmensrechtlich von Bedeutung seien.

Der Geschäftsführer als gesetzlicher Vertreter der Gesellschaft sei für die Einhaltung einer ordnungsgemäßen Buchführung und für die Verfügbarkeit der Buchhaltungsunterlagen verantwortlich. Auch durch die Bestellung eines Masseverwalters werde er von dieser Verantwortung nicht befreit, da der Masseverwalter lediglich für die Zeit des Insolvenzverfahrens die gesetzliche Vertretung übernehme. Zur Beweiskstellung einer entsprechenden Erfüllung der Beweisvorsorge obliege es der Partei, die geeignete Form dafür zu wählen. Ob dies mittels Anfertigung geeigneter Kopien oder sonstiger Art der Archivierung geschehe, sei dabei nicht maßgebend. Zudem habe der Bf. nicht – wie behauptet – nachgewiesen, weshalb ihn kein Verschulden daran treffe, dass sämtliche Buchhaltungsunterlagen in Verstoß geraten seien. Das Insolvenzverfahren stehe unter dem Postulat einer gerechten Aufteilung des Restvermögens der Primärschuldnerin auf die Gläubiger. Könne dies seitens der Partei nicht durch lückenlose Beweisführung aufgeklärt werden, habe sie das damit verbundene steuerliche Risiko zu tragen.

Habe der Geschäftsführer Gesellschaftsmittel zur Verfügung, die zur Befriedigung sämtlicher Schulden der Gesellschaft nicht ausreichen würden, so sei er für die Umsatzsteuer, Dienstgeberbeiträge und Dienstnehmerzuschläge nur dann haftungsfrei, wenn er nachweise, dass die noch vorhandenen Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet worden seien. Unterbleibe dieser Nachweis, könnten ihm die uneinbringlichen Abgaben zur Gänze vorgeschrieben werden. Es bestehে somit für den Vertreter eine qualifizierte Mitwirkungspflicht in der Form, dass dieser im Haftungsverfahren die Gleichbehandlung aller Gläubiger ziffermäßig darzustellen habe.

Durch die vorgelegte Aufstellung versuche die Partei eine Benachteiligung der Behörde in einem Ausmaß von maximal € 4.085,96 zu begründen, und verweise dazu auf die Literatur hinsichtlich „Zug-um-Zug-Leistungen“ zur Insolvenzordnung. Mit diesem Vorbringen gestehe der Bf. im Lichte der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes eine Verletzung des Gleichbehandlungsgrundsatzes und eine Benachteiligung der Abgabenbehörde bezüglich der Abgabenschuldigkeiten ein. Es könne hier durch die angegebenen Zahlungen (laufende Betriebsaufwendungen) eine Privilegierung von Gläubigern – auch wenn dies für die Aufrechterhaltung des Geschäftsbetriebes notwendig sei – ausgegangen werden. Der vom Vertreter zu erbringende Nachweis der Gläubigergleichbehandlung sei somit nicht erbracht worden.

Es seien die Behauptungen des Bf. nicht geeignet, ein fehlendes Verschulden an der Verletzung abgabenrechtlicher Pflichterfüllung darzulegen. Aus diesen Gründen habe die Behörde daher zu Recht von einer schuldhafte Pflichtverletzung als Ursache für die Uneinbringlichkeit der betreffenden Abgaben ausgehen können.

Die Geltendmachung der Haftung im Sinne des § 9 BAO liege im Ermessen der Abgabenbehörde, das sich innerhalb der vom Gesetz aufgezeigten Grenzen des § 20

BAO zu halten habe. Innerhalb dieser Grenzen seien Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Dem Gesetzesbegriff der Billigkeit sei dabei das berechtigte Interesse der Partei, dem Gesetzesbegriff der Zweckmäßigkeit das öffentliche Anliegen an der Einbringung der Abgaben mit allen gesetzlich vorgesehenen Mitteln und Möglichkeiten beizumessen.

Der geltend gemachte lang verstrichene Zeitraum bis zur Haftungsanspruchnahme beziehe sich auf die Bescheiderstellung, doch sei der Konkurs erst am 7. November 2012 aufgehoben worden. Das Finanzamt habe am 25. November 2013 den Haftungsprüfungsvorhalt erlassen und somit nicht unangemessen lange Zeit bis zur Einleitung des Haftungsprüfungsverfahrens verstreichen lassen.

Gründe für ein Absehen von der Geltendmachung der Haftung als Ausfluss des Ermessens seien im gegenständlichen Verfahren somit nicht vorgelegen, sodass das Finanzamt mit Recht den Zweckmäßigskeitsüberlegungen den Vorrang gegenüber einer allfälligen Billigkeit eingeräumt habe, da die Geltendmachung eine geeignete Maßnahme gewesen sei, um den Abgabenausfall zu verhindern.

\*\*\*\*\*

Fristgerecht beantragte der Bf. mit Schreiben vom 17. Dezember 2014 die Vorlage der Beschwerde zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht sowie erneut die Durchführung einer mündlichen Verhandlung und verwies auf sein bisheriges Vorbringen.

\*\*\*\*\*

In der am 11. März 2015 beim Bundesfinanzgericht abgehaltenen Besprechung führte die steuerliche Vertreterin des Bf. aus wie folgt:

Umsatzsteuer 04/2004:

Die steuerliche Vertreterin des Bf. erläutert, dass eine Rechnung betreffend Lieferung von Hanf-Stroh im Betrag von € 304.500,00 ursprünglich eine Umsatzsteuer in Höhe von 20 % (€ 60.900,00) ausgewiesen habe. Nach Beanstandung durch einen Betriebsprüfer, dass Lieferungen von Hanf-Stroh lediglich einem Steuersatz von 10 % unterliegen würden, sei die in Höhe von € 30.450,00 zu viel geltend gemachte Vorsteuer wieder nachgefordert worden. Durch die Berichtigung der Rechnung im April 2004 würde in Wahrheit eine Gutschrift von € 30.450,00 bestehen (siehe berichtigte Umsatzsteuervoranmeldung für 04/2004 mit einem ausgewiesenen Überschuss von € 11.494,74 und einer verbuchten Nachforderung von € 18.955,26), da aufgrund der zufolge der Rechnungsberichtigung erfolgten Buchungen in der Buchhaltung irrtümlich im April 2004 die bereits im April 2003 vorgenommene Vorsteuerkürzung nochmals durchgeführt worden sei.

Dazu wurden Kontoauszüge sowie ein Betriebsprüfungsbericht vom 9. März 2004 vorgelegt.

Umsatzsteuer 10/2004:

Auch für diesen Voranmeldungszeitraum liege eine berichtigte UVA vor, die einen Überschuss von € 3.830,70 und unter Berücksichtigung der gebuchten Zahllast von € 9.169,30 eine Gutschrift von € 13.000,00 ergebe. Der Bf. führte dazu aus, dass der Grund für die Berichtigung Honorarnoten des damaligen Rechtsanwaltes gewesen seien, der entgegen der Vereinbarung von Pauschalbeträgen wesentlich höhere Honorare verrechnet habe, die seitens der Gesellschaft aber nicht anerkannt worden seien. Es seien lediglich Akontozahlungen von insgesamt € 78.000,00 gezahlt worden. Die daraus resultierende Vorsteuer von € 13.000,00 sei in den jeweiligen Zeitpunkten der Zahlung aber nicht geltend gemacht worden, da noch nicht klar gewesen sei, ob die ausständigen Beträge noch entrichtet werden müssten.

Dazu wurden ein Kontoauszug und Honorarnoten vorgelegt.

Umsatzsteuer 2003:

Dazu brachte die steuerliche Vertreterin vor, dass dagegen eine Beschwerde nach § 248 BAO eingebracht worden sei. Nach erteilter Rechtsbelehrung durch die Richterin, dass darüber nicht im Haftungsverfahren abzusprechen sei, wurde eingewandt, dass jedoch aufgrund von offensichtlichen Fehlern der während des Konkursverfahrens durchgeföhrten Veranlagung kein Verschulden des Bf. vorliegen kann.

Dazu wurde ein Wiederaufnahmeantrag vom 6. Februar 2014, eine berichtige Umsatzsteuererklärung 2003 (mit Ausweis einer Gutschrift von € 70.640,40), eine eMail vom 20. Jänner 2014 sowie Kontoauszüge vorgelegt.

Restliche haftungsgegenständliche Abgaben:

Dazu erklärte die steuerliche Vertreterin, dass die nicht verbuchten Gutschriften laut vorstehender Ausführungen diese übersteigen würden, weshalb auch dafür mangels in Wahrheit bestehender offener Verbindlichkeiten keine Haftung geltend gemacht werden könne.

\*\*\*\*\*

Mit gesondertem Schriftsatz vom 11. März 2015 zog der Bf. die Anträge auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung und Entscheidung durch den Senat zurück.

\*\*\*\*\*

In der mit Schreiben vom 20. März 2015 übermittelten Stellungnahme führte der Bf. aus, dass eine wesentliche Voraussetzung für eine Haftung für die vorgeschriebene Umsatzsteuer 2003 mangels vorliegenden Verschuldens nicht gegeben sei, weshalb seine Inanspruchnahme im Wege des angefochtenen Haftungsbescheides rechtswidrig erfolgt sei.

Zwingende Grundvoraussetzung für eine Haftung des ehemaligen Geschäftsführers einer Gemeinschuldnerin für deren Steuerverbindlichkeiten sei, dass die gegenständliche Abgabenverbindlichkeit der Gemeinschuldnerin tatsächlich bestehe bzw. bestanden

habe. Dies setze voraus, dass der diesbezügliche Abgabenanspruch rechtmäßig entstanden sei, aus welchem die Abgabenschuld resultiere.

Aufgrund der Aufgliederung sowie der Erläuterungen zum Zustandekommen der Abgabennachforderung zur Umsatzsteuer 2003 könne entnommen werden, dass es sich hierbei nicht um Abgabenschulden handle, welche aufgrund vorsätzlich falscher Buchungen bzw. vorsätzlicher Kürzung von Umsätzen, Geltendmachung von überhöhten Vorsteuerbeträgen oder anderer vorsätzlich verkürzter Meldungen im Rahmen der eingereichten Umsatzsteuervoranmeldungen entstanden seien – wofür den Geschäftsführer zu Recht ein Verschulden vorgeworfen werden könnte und diese daher rechtmäßig von der Abgabenbehörde zur Nachverrechnung gelangen hätten können. Im Gegenteil handle es sich großteils um formale Fehler seitens der Abgabenbehörde bei der Bescheiderlassung, Vorzeichenfehler bei der Erfassung der Daten, unbegründete Nichtanerkennung von durchgeführten Berichtigungen von zu gering geltend gemachten Vorsteuerbeträgen bzw. nachträgliche Buchungen im Zuge der Bilanzerstellung, welche aufgrund der Konkurseröffnung von ihm nicht mehr habe abgeschlossen werden können.

Wenn somit der Abgabenbescheid fehlerhaft erlassen worden sei, habe der im Bescheid festgesetzte Betrag nichts mit dem tatsächlich laut UStG entstandenen Abgabenanspruch zu tun. Wenn daher der Abgabenanspruch nicht kraft Gesetzes in dieser Höhe tatsächlich entstanden sei, könne der Abgabenbehörde auch kein Schaden durch die teilweise Nichtentrichtung des vorgeschriebenen Betrages entstanden sein. Eine Haftung könne aber nur für einen Schaden entstehen, welcher der Abgabenbehörde tatsächlich entstanden sei und welcher auf einer schulhaften Pflichtverletzung des zur Haftung Herangezogenen beruhe.

Die Vorgangsweise der Abgabenbehörde bei der Bescheiderlassung liege zweifelsfrei außerhalb des Einflussbereiches des Bf. Somit könne ihn diesbezüglich kein Verschulden angelastet werden, wenn Abgabenansprüche offensichtlich in falscher Höhe bescheidmäßig festgestellt würden. Fehler bei der Bescheiderlassung könnten nicht zu Lasten des Abgabepflichtigen bzw. des dafür zur Haftung Herangezogenen gehen. Daher seien gegen die Umsatzsteuerbescheide 2003 und 2004 fristgerecht Beschwerden eingebracht worden.

Ohne Abgabenverbindlichkeit der Gemeinschuldnerin bestehe auch keine Haftung des Geschäftsführers. Erst wenn feststehe, dass eine Abgabenverbindlichkeit der Gemeinschuldnerin bestehe, sei in einem zweiten Schritt zu prüfen, ob den ehemaligen Geschäftsführer ein Verschulden treffe, er schulhaft ihn treffende Pflichten verletzt und diese Pflichtverletzung ursächlich für die Nichtentrichtung von zu Recht bestehenden Abgaben geführt habe.

Auszug aus dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 30.1.2014,  
2013/16/0199:

*„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 eingebraucht werden können.*

*Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hat der Vertreter darzutun, aus welchen Gründen ihm die Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten unmöglich gewesen sei, widrigenfalls die Abgabenbehörde eine schuldhafte Verletzung im Sinne des § 9 Abs. 1 BAO annehmen darf. Hat der Vertreter schuldhaft seine Pflicht verletzt, für die Abgabenentrichtung aus den Mitteln der Gesellschaft zu sorgen, so darf die Abgabenbehörde davon ausgehen, dass die Pflichtverletzung für die Uneinbringlichkeit ursächlich war (vgl. für viele etwa das hg. Erkenntnis vom 18.3.2013, 2011/16/0184).*

*Der Vertreter haftet für nichtentrichtete Abgaben des Vertretenen auch dann, wenn die ihm zur Verfügung stehenden Mittel zur Entrichtung aller Verbindlichkeiten des Vertretenen nicht ausreichen, es sei denn, er weist nach, dass er die Abgabenschulden im Verhältnis nicht schlechter behandelt hat als bei anteiliger Verwendung der vorhandenen Mittel für die Begleichung aller Verbindlichkeiten. 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. Den Nachweis, welcher Betrag bei Gleichbehandlung sämtlicher Gläubiger an die Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre, hat der Vertreter auf die jeweiligen Fälligkeitszeitpunkte einerseits und das Vorhandensein liquider Mittel zu diesen Zeitpunkten andererseits bezogen zu führen (vgl. das erwähnte hg. Erkenntnis vom 18.3.2013).“*

Ein Verschulden daran, dass aufgrund von Bescheiden betreffend die Jahre 2003 und 2004 letztlich ein Abgabenrückstand (zu Unrecht) seitens der Finanzbehörden festgestellt und im Konkursverfahren angemeldet worden sei, treffe den Bf. aber nicht. Abgesehen davon seien alle Gläubiger gleich behandelt worden.

„Verschulden“ bedeute, dass dem Geschäftsführer zum Einen eine zumindest fahrlässige Versäumnis im Zusammenhang mit einer ihn treffenden Verpflichtung vorzuwerfen sei und zum Anderen, dass er ein „rechtmäßiges Alternativverhalten“ an den Tag hätte legen können, sodass es zu keiner Versäumnis komme. Beides sei dem Bf. nicht vorzuwerfen, wobei er sich primär auf Ausführungen zum Jahr 2003 beschränke:

Der Bf. – der übrigens die Regelung steuerlicher Angelegenheiten immer einer Steuerberatungskanzlei übertragen gehabt habe – sei in seiner Eigenschaft als Geschäftsführer der B-GmbH aufgrund der ihm im damaligen Zeitpunkt vorliegenden Unterlagen und Informationen (zu Recht) davon ausgegangen, dass aufgrund der Veranlagung der Umsatzsteuer für das Jahr 2003 ein Guthaben von € 70.640,70 festgesetzt werden würde. Dies habe sich aus allen Informationen und Unterlagen, die dem Bf. – wie auch seiner Steuerberatung – zur Verfügung gestanden seien, ableiten lassen; die Erklärungen der Steuerberatung des Bf. seien auch in diesem Sinne erfolgt. In den Zeitpunkten der jeweiligen Fälligkeit der einzelnen Umsatzsteuervorauszahlungen

und sonstigen Abgaben sei er davon ausgegangen und habe er davon ausgehen können, dass die fälligen Abgabenbeträge durch die existierenden Vorsteuerguthaben mehr als ausgeglichen seien und daher keine Abgabengrückstände bestünden, sondern die bestehenden Vorsteuerguthaben auch auf andere fällige Steuern und Abgaben wie Lohnsteuern, Kammerumlagen, Dienstgeberbeiträge etc. angerechnet werden könnten und daher überhaupt keine Abgabenverbindlichkeiten der Gemeinschuldnerin existieren würden.

Am Datum-2 habe das Landesgericht Eisenstadt das Konkursverfahren über das Vermögen der B-GmbH eröffnet, das erst im Jahr 2013 beendet worden sei. Im Zeitpunkt der Konkurseröffnung sei die Umsatzsteuererklärung für das Jahr 2003 noch nicht beim Finanzamt eingereicht worden. Die Einreichung habe sich durch den Konkurs dann wesentlich verzögert. Somit sei der Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2003 erst am 10. Juni 2006 (und der Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2004 am 24. April 2006), somit  $1\frac{1}{2}$  Jahre nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens, festgesetzt und zugestellt worden. In diesen fehlerhaften Umsatzsteuerbescheiden hätten die Finanzbehörden einen nicht tatsächlich entstandenen Abgabengrückstand der Gesellschaft festgestellt. Die beiden Umsatzsteuerbescheide seien aber nicht dem Bf. zugestellt worden, sondern dem mit Konkurseröffnung bestellten Masseverwalter, der den Bf. nicht über die Zustellung der Umsatzsteuerbescheide informiert habe.

Auszug aus dem Erkenntnis des VwGH vom 2.10.2014, Ro 2014/15/0028:

*„Durch Eröffnung des Konkurses über das Vermögen eines Steuerpflichtigen wird das gesamte, der Exekution unterworfen Vermögen, das dem Gemeinschuldner zu dieser Zeit gehört oder das er während des Konkurses erlangt (Konkursmasse, Insolvenzmasse), dessen freier Verfügung entzogen (§ 1 Abs. 1 KO, nunmehr § 2 Abs. 2 IO). Der Masseverwalter ist für die Zeit seiner Bestellung betreffend die Konkursmasse – soweit die Befugnisse des Gemeinschuldners beschränkt sind – gesetzlicher Vertreter des Gemeinschuldners iSd § 80 BAO (vgl. das hg. Erkenntnis vom 2.7.2002, 2002/14/0053). Auch die Geltendmachung der Haftung des Gemeinschuldners für Abgaben betrifft die Konkursmasse (vgl. den hg. Beschluss vom 18.9.2003, 2003/15/0061).“*

*Der nach Abgabenvorschriften Haftungspflichtige kann gemäß § 248 BAO unbeschadet der Einbringung einer Berufung gegen seine Heranziehung zur Haftung innerhalb der für die Einbringung der Berufung gegen den Haftungsbescheid offenstehenden Frist auch gegen den Bescheid über den Abgabenanspruch berufen. Das Normative dieser Anordnung liegt in der Befugnis, den dem Haftungsbescheid zugrundeliegenden Bescheid anfechten zu dürfen und alle Einwendungen gegen die Grundlagen der Haftung vorzubringen, auch wenn dieser Gegenstand eines Verfahrens eines anderen Abgabepflichtigen bildet und über diese Grundlagen in diesem anderen Verfahren bereits rechtskräftig abgesprochen wurde (vgl. Stoll, BAO, § 248, 2456).*

*Ist dem Haftungspflichtigen – wie im gegenständlichen Fall – die Verfügungsmacht über das (gesamte der Exekution unterworfone) Vermögen entzogen und betrifft die Haftungsschuld als Konkursforderung des Finanzamtes die Masse (vgl. zur insolvenzrechtlichen Einordnung von Haftungsschulden das Urteil des OGH vom 16.2.2012, 6 Ob 231/11f), kommt das Berufungsrecht ausschließlich dem Masseverwalter zu, der insoweit den (Gemein)Schuldner vertritt.“*

In dem Zeitpunkt, in dem die Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2003 und 2004 (richtigerweise an den Masseverwalter) zugestellt worden seien, sei der Bf. als ehemaliger Geschäftsführer der Gemeinschuldnerin weder in der Lage gewesen, über das Vermögen der Gesellschaft zu verfügen, geschweige denn, für die Gesellschaft zu handeln. Das Recht, die inhaltlich unrichtigen Umsatzsteuerbescheide zu bekämpfen, sei daher ausschließlich dem Masseverwalter zugekommen. Das alleine aber wäre noch nicht problematisch gewesen, wäre der Bf. vom Masseverwalter über die Zustellung der Umsatzsteuerbescheide und deren Inhalt informiert worden. Denn hätte ihn der Masseverwalter informiert, hätte er darauf hingewirkt, dass die inhaltlich offenkundig unrichtigen Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2003 und 2004 vom Masseverwalter bekämpft würden. Letztendlich wäre es zu einer Berichtigung der beiden Bescheide gekommen und somit zu keiner Zahllast für die Gemeinschuldnerin. Damit wäre aber auch eine subsidiäre Haftung des Bf. von Anfang an gar nicht entstanden.

Der Masseverwalter der Gemeinschuldnerin habe gegen die Bescheide kein Rechtsmittel ergriffen, diese seien somit unbestritten rechtskräftig geworden. Der Bf. habe davon sowie insbesondere von der inhaltlich unrichtigen Veranlagung der Umsatzsteuer für die Jahre 2003 und 2004 erstmals aufgrund des gegen ihn eingeleiteten Haftungsverfahrens Kenntnis erlangt und sofort Beschwerde gegen die Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2003 und 2004 erhoben. Das Verhalten (Unterlassung der Anfechtung der unrichtigen Umsatzsteuerbescheide) des Masseverwalters sei, nachdem der Bf. auf dessen Bestellung keinen Einfluss gehabt habe, ihm keinerlei Anweisungen habe geben können und er nicht einmal Informationen seitens des Masseverwalters über die Zustellung, geschweige denn über den Inhalt der unrichtigen Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2003 und 2004 erhalten habe, ihm nicht zuzurechnen, den Bf. treffe daher nicht einmal ein Auswahlverschulden.

Hinzu komme erschwerend, dass ein Teil der Buchhaltungsunterlagen (Ein- und Ausgangsrechnungen), über die der Masseverwalter (und nicht der Bf.) verfügbefugt gewesen sei, in Verstoß geraten seien. Es sei für den Bf. völlig klar gewesen, dass mangels existierender Abgabengrundstände keine Gefahr der - zehn Jahre später erfolgten – Einleitung eines Haftungsverfahrens gegen ihn bestehe. Denn wie sich aus den vom Bf. bereits vorgelegten Unterlagen ergebe, habe für die Jahre 2003 und 2004 ein deutliches Umsatzsteuerguthaben der späteren Gemeinschuldnerin und keine Forderung seitens der Finanzbehörden bestanden, daher habe er davon ausgehen müssen und können, dass kein Haftungsverfahren gegen ihn eingeleitet werde. Und abgesehen davon sei es zweifelsfrei nicht als ein dem Bf. vorwerfbare Verschulden

anzusehen, dass er keine Kopien aller Buchhaltungsunterlagen vor Übergabe an den Masseverwalter angefertigt habe – er habe nicht damit rechnen müssen und können, dass ein Teil der Buchhaltungsunterlagen, die sich noch dazu auf dem Gelände der Gemeinschuldnerin befunden hätten, in Verstoß geraten würden. Selbst wenn der Bf. aber Kopien aller Buchhaltungsunterlagen angefertigt hätte, hätte es diese ebenfalls in den Unternehmensräumlichkeiten aufbewahrt – und dort wären sie (wie auch die Originale) in Verstoß geraten.

Ungeachtet dessen, dass ein großer Teil der Buchhaltungsunterlagen in Verstoß geraten sei, habe der Bf. dem Masseverwalter den Nachweis erbringen müssen, dass es in den letzten sechs Monaten vor Konkurseröffnung zu keiner Gläubigerbevorzugung gekommen sei. Dieser Nachweis sei ihm gelungen, denn andernfalls hätte der Masseverwalter eine Strafanzeige gegen den Bf. erstattet bzw. erstatten müssen – dies sei aber nicht geschehen. Damit stehe aber auch fest, dass alle Gläubiger gleich behandelt worden seien.

**Zusammenfassung:**

- In den Zeitpunkten der jeweiligen Umsatzsteuervorauszahlungen (in denen der Bf. noch für die spätere Gemeinschuldnerin handeln habe können) habe er davon ausgehen können, dass die bestehenden Vorsteuerguthaben die zu zahlenden Umsatzsteuerbeträge und sonstigen Abgabenverbindlichkeiten der Gemeinschuldnerin übersteigen würden. Ein Verschulden des Bf. an dieser – wie sich aus den der Finanzbehörde vorgelegten Unterlagen nachvollziehen lasse – (richtigen) Einschätzung der Situation liege nicht vor.
- Auf die Auswahl des Masseverwalters habe der Bf. keinen Einfluss gehabt, Anweisungen habe er ihm klarerweise auch keine geben können. Daher müsse er sich die Handlungen und Unterlassungen des Masseverwalters nicht zurechnen lassen und treffe ihn an den Handlungen und Unterlassungen daher kein Verschulden.
- Die Zustellung der Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2003 und 2004 – in denen die Finanzbehörde zu Unrecht Vorsteuerguthaben nicht berücksichtigt habe – sei im Juni 2006, also  $1\frac{1}{2}$  Jahre nach Konkurseröffnung (Dezember 2004) an den Masseverwalter erfolgt, der Bf. habe von der Zustellung, geschweige denn vom Inhalt der unrichtigen Umsatzsteuerbescheide erst im Zuge des gegen ihn eingeleiteten gegenständlichen Haftungsverfahrens Kenntnis erlangt. Waren die Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2003 und 2004 vom Masseverwalter bekämpft worden, hätte sich herausgestellt – im damaligen Zeitpunkt hätten auch noch alle Buchhaltungsunterlagen existiert, ein Nachweis der Unrichtigkeit der beiden Umsatzsteuerbescheide wäre daher leicht zu bewerkstelligen gewesen –, dass die Gemeinschuldnerin keine Abgabenverbindlichkeiten habe. Daran, dass der Masseverwalter diese Bescheide nicht bekämpft habe, treffe den Bf. kein wie immer geartetes Verschulden.
- Ein Teil der Unterlagen, mit denen der Bf. auch nach Einleitung des Haftungsverfahrens problemlos nachweisen hätte können, dass nie Abgabrückstände der Gemeinschuldnerin aus den Jahren 2003 und 2004 bestanden hätten und alle Gläubiger

gleich behandelt worden seien, seien aus einer Unachtsamkeit des Masseverwalters in Verstoß geraten. Auch dies müsse sich der Bf. nicht zurechnen lassen, ein Verschulden treffe ihn auch in diesem Punkt nicht.

- Der Bf. hätte gar kein anderes (alternatives) Verhalten setzen können, da er keinerlei Information über die unrichtige Veranlagung und keinerlei Befugnis, diese überhaupt zu bekämpfen, gehabt habe. Er habe daher keine Möglichkeit gehabt, ein anderes „rechtmäßiges Alternativverhalten“ an den Tag zu legen.

Daher habe den Bf. kein auch nur leichtes Verschulden daran getroffen, dass (zu Unrecht festgestellte) Abgabenverbindlichkeiten der Gemeinschuldnerin nicht beglichen worden seien. Damit scheide aber eine Haftung des Bf. für allenfalls bestehende Verbindlichkeiten mangels Verschuldens aus.

\*\*\*\*\*

Mit Schreiben vom 6. Mai 2015 teilte der Bf. mit, dass den Beschwerden zur Umsatzsteuer 2003 und 2004 vollinhaltlich stattgegeben worden sei und damit seine diesbezügliche Haftung für diese Beträge (Gutschrift 2003: € 70.641,00, Gutschrift für 2004: € 37.959,51) wegfallen.

### **Über die Beschwerde wurde erwogen:**

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

*Gemäß § 80 Abs. 1 BAO haben die zur Vertretung juristischer Personen berufenen Personen alle Pflichten zu erfüllen, die den von ihnen Vertretenen obliegen. Sie haben insbesondere dafür zu sorgen, dass die Abgaben aus den Mitteln, die sie verwalten, entrichtet werden.*

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

Die Haftung nach § 9 Abs. 1 BAO ist eine Ausfallhaftung (VwGH 24.2.1997, 96/17/0066). Voraussetzung ist die objektive Uneinbringlichkeit der betreffenden Abgaben im Zeitpunkt der Inanspruchnahme des Haftenden (VwGH 3.7.1996, 96/13/0025). Uneinbringlichkeit liegt vor, wenn Vollstreckungsmaßnahmen erfolglos waren oder voraussichtlich erfolglos wären (VwGH 26.5.2004, 99/14/0218).

Im gegenständlichen Fall steht die Uneinbringlichkeit fest, da mit Beschluss des Landesgerichtes Eisenstadt vom Datum-1 der über das Vermögen der B-GmbH am Datum-2 eröffnete Konkurs nach Verteilung einer Quote von 1,99764 % aufgehoben wurde. Diese Quote wurde im Haftungsbescheid bereits abgezogen.

Unbestritten ist auch, dass dem Bf. als Geschäftsführer der genannten Gesellschaft die Erfüllung der abgabenrechtlichen Pflichten der Gesellschaft oblag. Insbesondere ist im Rahmen dieser Verpflichtung für die rechtzeitige und vollständige Entrichtung der Abgaben Sorge zu tragen.

Aus dem Einwand des Bf., dass die haftungsgegenständlichen Abgaben zum Teil erst nach der Konkurseröffnung festgesetzt worden seien, lässt sich nichts gewinnen, da sich der Zeitpunkt, für den zu beurteilen ist, ob der Vertretene die für die Abgabenentrichtung erforderlichen Mittel hatte, danach bestimmt, wann die Abgaben bei Beachtung der abgabenrechtlichen Vorschriften zu entrichten gewesen wären (VwGH 23.11.2004, 2001/15/0108). Bei Selbstbemessungsabgaben ist nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes maßgebend, wann die Abgaben bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung abzuführen gewesen wären (VwGH 15.12.2004, 2004/13/0146); maßgebend ist daher ausschließlich der Zeitpunkt ihrer Fälligkeit, somit unabhängig davon, ob die Abgabe bescheidmäßig festgesetzt wird (VwGH 23.1.2003, 2001/16/0291).

Dem Vorbringen des Bf., dass die Nachforderungen auf Schätzungen basieren würden und ihm keine Möglichkeit eingeräumt worden wäre, zu den Feststellungen Stellung zu nehmen, muss entgegengehalten werden, dass Einwendungen gegen den Abgabenanspruch nicht mit Erfolg im Haftungsverfahren vorgebracht werden können, sondern ausschließlich im Beschwerdeverfahren gemäß § 248 BAO betreffend Bescheide über den Abgabenanspruch (VwGH 23.5.1990, 89/13/0250).

Der Rechtsansicht des Bf., dass im Zuge des Haftungsverfahrens durchzuführenden Ermittlungsverfahren die Richtigkeit der Abgabenfestsetzungsbeseide als Vorfrage zu prüfen gewesen sei, ist entgegenzuhalten, dass zunächst über die Beschwerde gegen den Haftungsbescheid zu entscheiden ist, wenn der Haftungspflichtige sowohl gegen den Haftungsbescheid als auch gegen den maßgeblichen Bescheid über den Abgabenanspruch Beschwerden einbringt (VwGH 20.1.2005, 2002/14/0091), da von dieser Erledigung die Rechtsmittelbefugnis gegen den Bescheid über den Abgabenanspruch abhängt (VwGH 13.4.2005, 2004/13/0027).

Weder der Einwand der Unrichtigkeit der Abgabenbescheide noch des schätzungsweisen Sicherheitszuschlages ist daher geeignet, dem Standpunkt des Bf. zum Erfolg zu verhelfen, zumal nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes auch die nach § 9 BAO erforderliche Verschuldensprüfung von der objektiven Richtigkeit der Abgabenfestsetzung auszugehen hat (VwGH 27.2.2008, 2005/13/0094).

Dies betrifft allerdings ohnehin lediglich die Umsatzsteuer 2003, da die vom Bf. ebenfalls aufgegriffene Umsatzsteuer 2004 nicht im Haftungsbescheid enthalten ist.

Mit dem Vorbringen, dass durch die in Wahrheit bei den Umsatzsteuern 2003 und 2004 bestehenden Gutschriften auch die übrigen haftungsgegenständlichen Abgaben getilgt seien, ist der Bf. teilweise im Recht, da die Geltendmachung abgabenrechtlicher Haftungen als Einhebungsmaßnahme unter anderem voraussetzt, dass nach dem Grundsatz der materiellen Akzessorietät eine Abgabenschuld entstanden, aber noch nicht erloschen ist (VwGH 17.5.1991, 90/17/0439, 0440), worauf auch noch im Rechtsmittelverfahren Bedacht zu nehmen ist (VwGH 28.5.1993, 93/17/0049).

Mit Beschwerdevorentscheidungen vom 28. April 2015 wurde nämlich den vom Bf. eingebrochenen Beschwerden betreffend die Umsatzsteuern 2003 und 2004 stattgegeben und Gutschriften von € 70.641,00 sowie € 37.959,51 festgesetzt. Das daraus resultierende Guthaben von € 108.600,51 wurde seitens des Finanzamtes mit folgenden haftungsgegenständlichen Abgaben verrechnet:

<i>Abgabe</i>	<i>Betrag</i>
Umsatzsteuer 2003	40.039,88
Umsatzsteuer 04/2004	15.920,42
Umsatzsteuer 10/2004	8.986,14
Einfuhrumsatzsteuer 09/2004	745,02
Lohnsteuer 02/2004	4.078,84
Lohnsteuer 05/2004	6.778,57
Lohnsteuer 06/2004	11.131,40
Kammerumlage 04-06/2004	186,71
Kammerumlage 07-09/2004	262,03
Dienstgeberbeitrag 02/2004	2.312,04
Dienstgeberbeitrag 05/2004	2.727,31
Dienstgeberbeitrag 06/2004	7.467,58
Dienstgeberbeitrag 08/2004	291,30
Dienstgeberbeitrag 09/2004	2.681,77
Dienstgeberbeitrag 10/2004	2.953,86
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 02/2004	226,07
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 05/2004	266,68
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 06/2004	730,16
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 08/2004	263,68
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 09/2004	262,22

Die übrigen haftungsgegenständlichen Abgaben blieben gemäß § 231 BAO von der Einbringung ausgesetzt:

<i>Abgabe</i>	<i>Betrag</i>
Lohnsteuer 06/2004	2.023,55
Lohnsteuer 09/2004	2.440,37
Lohnsteuer 10/2004	7.762,10
gesamt	12.226,02

Hinsichtlich des Einwandes des Bf., dass auch die verbleibenden haftungsgegenständlichen Abgaben durch Gutschriften abgedeckt seien, ist er auf das Abrechnungsbescheidverfahren gemäß § 216 BAO zu verweisen.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist es Sache des Geschäftsführers, die Gründe darzulegen, die ihn ohne sein Verschulden daran gehindert haben, die ihm obliegenden abgabenrechtlichen Verpflichtungen zu erfüllen (VwGH 18.10.1995, 91/13/0037, 0038). Er hat also darzutun, weshalb er nicht dafür Sorge tragen konnte, dass die Gesellschaft die anfallenden Abgaben rechtzeitig entrichtet hat, andernfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung angenommen werden darf (vgl. VwGH 9.7.1997, 94/13/0281).

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

Dies trifft allerdings für die verbleibenden haftungsgegenständlichen Lohnsteuern nicht zu, weil für aushaftende Abfuhrabgaben Ausnahmen vom Gleichheitsgrundsatz gelten (VwGH 15.5.1997, 96/15/0003; 29.1.2004, 2000/15/0168), da nach § 78 Abs. 3 EStG der Arbeitgeber, wenn die zur Verfügung stehenden Mittel nicht zur Zahlung des vollen vereinbarten Arbeitslohnes ausreichen, die Lohnsteuer von dem tatsächlich zur Auszahlung gelangenden niedrigeren Betrag zu berechnen und einzubehalten hat.

In der Nichtentrichtung der Lohnsteuer liegt daher regelmäßig eine schuldhafte Pflichtverletzung des Vertreters.

Infolge der schuldhaften Pflichtverletzung durch den Bf. konnte die Abgabenbehörde nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 17.5.2004, 2003/17/0134), auch davon ausgehen, dass die Pflichtverletzung Ursache für die Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben war.

Die im Rahmen des § 224 BAO zu treffende Ermessensentscheidung iSd § 20 BAO ist innerhalb der vom Gesetzgeber gezogenen Grenze nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Wesentliches Ermessenskriterium ist die Vermeidung eines endgültigen Abgabenausfalles.

Aus dem auf die Hereinbringung der Abgabenschuld beim Haftenden gerichteten Besicherungszweck der Haftungsnorm folgt, dass die Geltendmachung der Haftung in der Regel ermessenskonform ist, wenn die betreffende Abgabe beim Primärschuldner uneinbringlich ist (VwGH 25.6.1990, 89/15/0067).

Aus dem Antrag des steuerlichen Vertreters, das Erkenntnis des VwGH vom 24.2.2011, 2009/16/0108, zu berücksichtigen, wonach bei der Ermessensentscheidung auch die Verfahrensdauer, insbesondere die langjährige Untätigkeit der Berufungsbehörden, zu berücksichtigen sei, lässt sich nichts gewinnen, weil zwar nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (zB VwGH 3.9.2008, 2006/13/0159) dem Element der Zumutbarkeit der Heranziehung eines Haftungspflichtigen angesichts lange verstrichener Zeit im Rahmen der behördlichen Ermessensübung besondere Bedeutung beizumessen ist, allerdings stellt das herangezogene Erkenntnis nicht auf den Zeitraum zwischen der Konkurseröffnung und dem Haftungsbescheid ab, sondern auf den Zeitraum zwischen der Beendigung des Konkurses und der Geltendmachung der Haftung bzw. der Berufungserledigung.

Da im gegenständlichen Fall aber die Konkursaufhebung am Datum-1 beschlossen, hingegen der Haftungsvorhalt bereits am 25. November 2013 erging und der Haftungsbescheid am 9. Mai 2014 erlassen wurde, kann von einer lang verstrichenen Zeit noch keine Rede sein.

Auf Grund des Vorliegens der gesetzlichen Voraussetzungen des § 9 Abs. 1 BAO erfolgte somit die Inanspruchnahme des Bf. als Haftungspflichtiger für die als Abgabenschuldigkeiten der B-GmbH in Höhe von € 12.226,02 aushaftenden Lohnsteuern 06/2004, 09/2004 und 10/2004 zu Recht.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

### **Zulässigkeit einer 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.

Da die Voraussetzungen des Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht erfüllt sind (siehe die in der Begründung zitierten Entscheidungen), ist eine ordentliche Revision nicht zulässig.

Wien, am 6. Mai 2015