



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des XY, vertreten durch Dr. Richard Weber Rechtsanwalt GmbH, Bundesstraße 66, 8740 Zeltweg, vom 22. Juni 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes Judenburg Liezen vom 11. Juni 2010 betreffend Haftung gemäß § 9 in Verbindung mit § 80 BAO entschieden:

Der Berufung wird teilweise stattgegeben und die Haftung auf folgende Abgaben im Gesamtbetrag von 109.988,31 € eingeschränkt:

Abgabenart	Fälligkeitstag	Betrag	Haftungsbetrag (80%)
Lohnsteuer 2004	17.01.2005	5.225,42	4.180,34
Dienstgeberbeitrag 2004	17.01.2005	2.464,65	1.971,72
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2004	17.01.2005	240,99	192,79
Umsatzsteuer 2004	15.02.2005	5.000,00	4.000,00
Kraftfahrzeugsteuer 01-12/2004	15.02.2005	1.076,07	860,86
Lohnsteuer 2005	16.01.2006	8.474,64	6.779,71
Dienstgeberbeitrag 2005	16.01.2006	3.581,09	2.864,87
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2005	16.01.2006	334,23	267,38
Umsatzsteuer 2005	15.02.2006	5.000,00	4.000,00
Kraftfahrzeugsteuer 01-12/2005	15.02.2006	2.152,08	1.721,66
Säumniszuschlag 2005	16.06.2006	312,57	250,06
Säumniszuschlag 2006	16.06.2006	64,06	51,25
Säumniszuschlag 2006	16.06.2006	105,66	84,53

Säumniszuschlag 2006	16.06.2006	51,00	40,80
Kammerumlage 04-06/2006	16.08.2006	180,88	144,70
Lohnsteuer 07/2006	16.08.2006	1.181,08	944,86
Dienstgeberbeitrag 07/2006	16.08.2006	1.748,09	1.398,47
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 07/2006	16.08.2006	163,15	130,52
Säumniszuschlag 2005	17.08.2006	135,51	108,41
Säumniszuschlag 2006	17.08.2006	144,56	115,65
Säumniszuschlag 2006	17.08.2006	81,05	64,84
Umsatzsteuer 07/2006	15.09.2006	600,15	480,12
Säumniszuschlag 2006	18.09.2006	204,72	163,78
Säumniszuschlag 2006	18.09.2006	63,21	50,57
Dienstgeberbeitrag 09/2006	16.10.2006	1.394,14	1.115,31
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 09/2006	16.10.2006	135,73	108,58
Säumniszuschlag 2006	18.10.2006	65,53	52,42
Säumniszuschlag 2006	16.11.2006	229,50	183,60
Lohnsteuer 2006	15.01.2007	5.398,61	4.318,89
Dienstgeberbeitrag 2006	15.01.2007	2.157,11	1.725,69
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2006	15.01.2007	201,33	161,06
Säumniszuschlag 2006	18.01.2007	51,00	40,80
Umsatzsteuer 2006	15.02.2007	14.166,67	11.333,34
Kraftfahrzeugsteuer 01-12/2006	15.02.2007	4.304,16	3.443,33
Körperschaftsteuer 01-03/2007	15.02.2007	220,12	176,10
Lohnsteuer 01/2007	15.02.2007	885,23	708,18
Dienstgeberbeitrag 01/2007	15.02.2007	358,50	286,80
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 01/2007	15.02.2007	33,46	26,77
Säumniszuschlag 2006	19.02.2007	114,75	91,80
Zwangsstrafe 2007	26.02.2007	200,00	160,00
Säumniszuschlag 2006	16.03.2007	109,92	87,94
Säumniszuschlag 2005	10.04.2007	169,49	135,59
Säumniszuschlag 2004	10.04.2007	104,51	83,61
Säumniszuschlag 2006	10.04.2007	107,97	86,38
Säumniszuschlag 2005	10.04.2007	71,62	57,30
Säumniszuschlag 2007	16.04.2007	51,00	40,80
Säumniszuschlag 2007	16.04.2007	285,86	228,69
Pfändungsgebühr 2007	15.05.2007	1.178,79	943,03

Barauslagenersatz 2007	15.05.2007	0,55	0,44
Säumniszuschlag 2006	18.05.2007	114,75	91,80
Säumniszuschlag 2007	18.05.2007	72,68	58,14
Dienstgeberbeitrag 05/2007	15.06.2007	150,80	120,64
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 05/2007	15.06.2007	111,77	89,42
Säumniszuschlag 2007	18.06.2007	62,78	50,22
Säumniszuschlag 2007	18.07.2007	142,93	114,34
Säumniszuschlag 2007	18.07.2007	51,00	40,80
Körperschaftsteuer 07-09/2007	16.08.2007	436,83	349,46
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 07/2007	16.08.2007	0,30	0,24
Säumniszuschlag 2007	17.09.2007	62,78	50,22
Säumniszuschlag 2007	17.09.2007	67,71	54,17
Säumniszuschlag 2007	17.09.2007	165,64	132,51
Lohnsteuer 09/2007	15.10.2007	2.654,19	2.123,35
Dienstgeberbeitrag 09/2007	15.10.2007	1.170,52	936,42
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 09/2007	15.10.2007	109,25	87,40
Säumniszuschlag 2007	17.10.2007	142,93	114,34
Säumniszuschlag 2007	17.10.2007	56,28	45,02
Säumniszuschlag 2007	17.10.2007	95,42	76,34
Pfändungsgebühr 2007	17.10.2007	1.078,64	862,91
Barauslagenersatz 2007	17.10.2007	0,55	0,44
Lohnsteuer 10/2007	15.11.2007	696,61	557,29
Dienstgeberbeitrag 10/2007	15.11.2007	1.306,00	1.044,80
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 10/2007	15.11.2007	121,89	97,51
Säumniszuschlag 2007	16.11.2007	73,00	58,40
Säumniszuschlag 2007	16.11.2007	117,52	94,02
Umsatzsteuer 12/2007	17.12.2007	12.819,49	10.255,59
Säumniszuschlag 2007	17.12.2007	390,45	312,36
Lohnsteuer 2007	15.01.2008	2.039,30	1.631,44
Dienstgeberbeitrag 2007	15.01.2008	1.692,63	1.354,10
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2007	15.01.2008	208,48	166,78
Säumniszuschlag 2007	17.01.2008	77,44	61,95
Säumniszuschlag 2007	17.01.2008	75,82	60,66
Kraftfahrzeugsteuer 01-12/2007	15.02.2008	4.304,16	3.443,33
Säumniszuschlag 2007	18.02.2008	371,63	297,30

Umsatzsteuer 01/2008	17.03.2008	21.247,00	16.997,60
Säumniszuschlag 2007	18.03.2008	195,22	156,18
Pfändungsgebühr 2008	28.04.2008	29,53	23,62
Lohnsteuer 04/2008	15.05.2008	1.521,67	1.217,34
Dienstgeberbeitrag 04/2008	15.05.2008	1.008,45	806,76
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 04/2008	15.05.2008	91,88	73,50
Säumniszuschlag 2007	16.05.2008	53,08	42,46
Säumniszuschlag 2007	16.05.2008	185,81	148,65
Säumniszuschlag 2008	16.05.2008	424,94	339,95
Umsatzsteuer 04/2008	16.06.2008	490,42	392,34
Lohnsteuer 05/2008	16.06.2008	3.694,39	2.955,51
Dienstgeberbeitrag 05/2008	16.06.2008	1.337,03	1.069,62
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 05/2008	16.06.2008	121,82	97,46
Säumniszuschlag 2007	19.06.2008	195,22	156,18
Lohnsteuer 06/2008	15.07.2008	3.788,88	3.031,10
Dienstgeberbeitrag 06/2008	15.07.2008	1.354,11	1.083,29
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 06/2008	15.07.2008	123,37	98,70
			109.988,31

Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

### Entscheidungsgründe

Mit dem Vorhalt des Finanzamtes Judenburg Liezen vom 16. April 2010 wurde dem Berufungswerber (Bw.) Folgendes zur Kenntnis gebracht:

Das Finanzamt beabsichtige, den Bw., der seit 11. März 2004 die X.GmbH selbständig als deren Geschäftsführer vertrete, gemäß § 9 Abs. 1 in Verbindung mit § 80 Abs. 1 BAO für unberichtigt aushaftende Abgabenschuldigkeiten der GmbH im Ausmaß von 149.597,04 € in Anspruch zu nehmen.

Über das Vermögen der X.GmbH sei mit dem Beschluss des Landesgerichtes Leoben vom 6. August 2008 ein Konkursverfahren eröffnet worden, das mit dem Beschluss vom 24. März 2010 mit einem Zwangsausgleich, in dem die Gläubiger eine Quote von 20 % ihrer Konkursforderungen erhielten, aufgehoben worden sei.

Seitens des Finanzamtes Judenburg Liezen seien beim Landesgericht Leoben Konkursforderungen in der Höhe von insgesamt 186.996,30 € angemeldet worden, weshalb

der vom Finanzamt gemäß § 156 KO erlittene Ausfall 80 %, somit insgesamt 149.597,04 € betrage.

Vertreter juristischer Personen hafteten mit ihrem persönlichen Einkommen und Vermögen für unentrichtet gebliebene Abgaben des Vertretenen, wenn sie an der Nichtentrichtung dieser Abgaben ein Verschulden treffe. Leichte Fahrlässigkeit gelte bereits als Verschulden.

Der Bw. werde ersucht, die Erfüllung des Gleichbehandlungsgrundsatzes durch die Vorlage einer Auflistung sämtlicher Gläubiger der X.GmbH mit zu den Zeitpunkten der angeführten Abgabenschuldigkeiten gleichzeitig oder früher fällig gewordenen Forderungen, der auf einzelne Verbindlichkeiten geleisteten Zahlungen sowie aller verfügbar gewesenen liquiden Mittel (Bargeld und offene Forderungen) nachzuweisen.

Bei fehlendem Nachweis der Gläubigergleichbehandlung könne die Haftung für den gesamten uneinbringlichen Abgabebetrag geltend gemacht werden.

Da eine Beantwortung dieses Vorhaltes nicht erfolgte, zog das Finanzamt den Bw. mit dem Haftungsbescheid vom 11. Juni 2010 als Haftungspflichtigen gemäß § 9 Abs. 1 in Verbindung mit § 80 Abs. 1 BAO für unberichtigt aushaftende Abgabenschuldigkeiten der X.GmbH im Ausmaß von 145.137,89 € heran.

Der angenommene Zwangsausgleichsvorschlag sei in drei Teilquoten zu entrichten. Die erste Teilquote von 13,5 % sei zwischenzeitig ausgeschüttet worden, so dass die auf dem Abgabenkonto der X.GmbH unberichtigt aushaftenden Abgabenschuldigkeiten im Haftungsbescheid nur im Ausmaß des Ausfalls, nämlich mit 93,5 % berücksichtigt worden seien.

Nach dem unbeantwortet gebliebenen Vorhalt des Finanzamtes sei von einer Verletzung der im § 80 Abs. 1 BAO normierten Verpflichtung und somit von der Erfüllung des Tatbestandes des § 9 Abs. 1 BAO auszugehen.

Im Falle einer schuldhaften Pflichtverletzung könne die Abgabenbehörde davon ausgehen, dass die Pflichtverletzung Ursache für die Uneinbringlichkeit sei.

Mit der Eingabe vom 22. Juni 2010 erhob der Bw. gegen diesen Bescheid das Rechtsmittel der Berufung.

Nach abweislich ergangener Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes stellte der Bw. am 15. November 2010 den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Das Finanzamt beschränke sich auf die Zitierung der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes, ohne konkret anzugeben, warum und in welchem Ausmaß der Bw. die

Abgabenverbindlichkeiten im Vergleich zu anderen Verbindlichkeiten schlechter behandelt habe.

Hätte das Finanzamt diese Prüfung gemacht, etwa durch Einschau beim Masseverwalter, wäre es zum Schluss gekommen, dass keinesfalls eine Ungleichbehandlung der Gläubiger erfolgt sei, sondern sämtliche Zahlungen, die im von der Haftung umfassten Zeitraum zur Vollzahlung der sonstigen Gläubigerschaft geleistet worden seien, vom Masseverwalter angefochten und damit an die Konkursmasse zurück bezahlt worden seien.

Die zum Masseverwalter zurück geflossenen Zahlungen führten durch die Konkursquote von 20 % jedenfalls zu einer Gleichbehandlung sämtlicher Gläubiger. Auf die beiliegenden Berichte des Masseverwalters vom 13. Februar 2009 und vom 9. März 2009 sowie auf das Protokoll über die Gläubigerausschusssitzung vom 18. März 2009 werde verwiesen.

Es werde daher beantragt, den angefochtenen Bescheid ersatzlos aufzuheben.

### ***Über die Berufung 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.*

Voraussetzungen für die Geltendmachung einer Haftung sind eine Abgabenforderung gegen den Vertretenen, die Uneinbringlichkeit dieser Abgabenforderung, eine Pflichtverletzung des Vertreters, dessen Verschulden an der Pflichtverletzung und die Ursächlichkeit der Pflichtverletzung für die Uneinbringlichkeit.

Die Haftung nach § 9 Abs. 1 BAO ist eine Ausfallshaftung (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).

Nach Aufhebung des Konkurses der X.GmbH am 24. März 2010 (Abschluss eines Zwangsausgleiches mit einer Quote von 20 %) steht fest, dass der über die Quote von 20 % hinaus gehende Teil der Abgabenforderungen bei der Gesellschaft uneinbringlich ist.

Mittlerweile wurde die Gesellschaft gemäß § 40 FBG im Firmenbuch von Amts wegen gelöscht, sodass mit einer Einbringung der aushaftenden Rückstände unter keinen Umständen zu rechnen ist. Die Haftungsbeträge sind mit 80 % der aushaftenden Abgabenverbindlichkeiten anzusetzen, da mit einer 20 %igen Schuldtilgung zu rechnen ist, eine rechtskräftige Bestätigung eines (Zwangs-) Ausgleiches der Primärschuldnerin der Geltendmachung der Vertreterhaftung für die die Quote übersteigenden Abgabenschuldigkeiten aber nicht entgegen steht (VwGH 22.9.1999, 96/15/0049).

Aus dem Firmenbuchauszug ergibt sich, dass der Berufungswerber (Bw.) vom 25. Oktober 1997 bis zur Eröffnung des Konkursverfahrens am 6. August 2008 allein vertretungsbefugter Geschäftsführer der X.GmbH war und damit zu den im § 80 genannten Personen zählt, die gemäß § 9 BAO zur Haftung herangezogen werden können.

Da jedoch nur die rechtliche Stellung als handelsrechtlicher Geschäftsführer eine Verpflichtung zur Sicherstellung der Entrichtung der im Zeitraum der jeweiligen Geschäftsführung anfallenden Abgaben nach sich zieht und der Bw. nach Konkurseröffnung am 6. August 2008 nicht als Vertreter der GmbH im Sinne des § 80 Abs. 1 BAO in Verbindung mit § 18 Abs. 1 GmbHG anzusehen ist, kann für die nach diesem Zeitpunkt fälligen Abgabenverbindlichkeiten in der Höhe von 11.507,96 € (Lohnabgaben Juli 2008, Kammerumlage April bis Juni 2008 und Säumniszuschläge 2007 und 2008, jeweils fällig am 18. August 2008, Umsatzsteuer Juli 2008, fällig am 15. September 2008, Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag September 2008, fällig am 15. Oktober 2008, Kraftfahrzeugsteuer Jänner bis September 2008, fällig am 17. November 2008 und Säumniszuschlag 2007, fällig am 15. Dezember 2008) gegenüber dem Bw. keine Haftungsinanspruchnahme erfolgen. Insoweit war der Berufung stattzugeben.

Sache des konkreten Haftungsverfahrens ist die Geltendmachung der Haftung für einen bestimmten Abgabebetrag einer bestimmten Abgabe (VwGH 19.12.2002, 2001/15/0029). Da im Spruch des Haftungsbescheides hinsichtlich eines Betrages von 117,39 € keine Abgabe angeführt wurde, kann auch hinsichtlich dieses Betrages eine Haftungsinanspruchnahme des Bw. nicht erfolgen.

Laut Rückstandsaufgliederung des Abgabenkontos St.Nr. 092/2220 haftet die Umsatzsteuer 08/2007 nicht offen aus, weshalb die Haftung für diese Abgabe nicht auszusprechen ist. Die Umsatzsteuer 10/2007 haftet lediglich mit einem Betrag in der Höhe von 12.819,49 € offen aus (80 % daher 10.255,59 €).

Für die Inanspruchnahme als Haftender gemäß § 9 Abs. 1 BAO ist maßgeblich, ob der Vertreter im Sinne des § 80 BAO (bis zum Ende seiner Vertretertätigkeit) *abgabenrechtliche*

Pflichten der vertretenen Gesellschaft schuldhaft verletzt hat. Zu diesen Pflichten zählt insbesondere, dass die Abgaben der Gesellschaft bei Fälligkeit aus den verwalteten Mitteln entrichtet, Abgabenbemessungsgrundlagen vollständig und wahrheitsgemäß offen gelegt, bzw. Selbstbemessungsabgaben in richtiger Höhe berechnet, gemeldet und termingerecht bei gesetzlicher Fälligkeit bezahlt werden.

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.

Der Bw. verkennt daher die Rechtslage, wenn er vermeint, das Finanzamt habe zu ermitteln, warum und in welchem Ausmaß er die Abgabenschulden im Vergleich zu anderen Verbindlichkeiten schlechter behandelt habe.

Wird eine Abgabe nicht entrichtet, weil die Vertretene überhaupt keine liquiden Mittel verfügt hat, so verletzt der Vertreter dadurch nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 26.11.2002, 99/15/0249) keine abgabenrechtliche Pflicht.

Hatte der Vertreter hingegen Gesellschaftsmittel zur Verfügung, die zur Befriedigung sämtlicher Schulden der Gesellschaft nicht ausreichen, liegt es an ihm, nachzuweisen, dass er die vorhandenen Mittel zur anteiligen Befriedigung aller Verbindlichkeiten verwendet und somit die Abgabenschulden nicht schlechter behandelt hat als andere Verbindlichkeiten (Gleichbehandlungsgrundsatz). Weist er nach, welcher Betrag bei anteilmäßiger Befriedigung der Forderungen an die Abgabenbehörde abzuführen gewesen wäre, dann haftet er nur für die Differenz zwischen diesem und dem tatsächlich bezahlten Betrag. Tritt der Vertreter diesen Nachweis nicht an, dann kann ihm die uneinbringliche Abgabe zur Gänze vorgeschrieben werden (siehe VwGH 24.9.2008, 2007/15/0282).

Der Zeitpunkt, für den die Haftungsvoraussetzungen zu prüfen sind, bestimmt sich danach, wann die Abgaben bei Beachtung der abgabenrechtlichen Vorschriften zu entrichten gewesen wären. Bei Selbstbemessungsabgaben ist maßgebend, wann die Abgaben bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung abzuführen gewesen wären (VwGH 24.2.2010, 2007/13/0144). Unabhängig davon, ob bzw. wann die Abgabe bescheidmäßig festgesetzt wird, ist der Zeitpunkt ihrer Fälligkeit entscheidend (vgl. Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 9 Tz 10).

Von einem Nachweis der Beachtung des Gleichbehandlungsgebotes bei der Verfügung über die vorhandenen Gesellschaftsmittel kann im gegenständlichen Fall nicht ausgegangen werden. Wie bereits ausgeführt, hat der Vertreter nachzuweisen, dass bezogen auf die jeweiligen Fälligkeitszeitpunkte einerseits und das Vorhandensein liquider Mittel andererseits,



der Abgabengläubiger nicht schlechter behandelt wurde als die übrigen Gläubiger (VwGH 24.10.2000, 95/14/0090, 23.1.2003, 2001/16/0291).

Der Bw. hat trotz Aufforderung durch die Abgabenbehörde im Vorhalt vom 16. April 2010 keinen Versuch unternommen, diesen Nachweis zu erbringen. Das Finanzamt konnte daher davon ausgehen, dass im Haftungszeitraum die vom Bw. vertretene GmbH Mittel zur Begleichung ihrer Verbindlichkeiten zur Verfügung gehabt hat.

Aus der Buchungsabfrage des Abgabenkontos der X.GmbH lässt sich entnehmen, dass die GmbH bis zur Konkurseröffnung Umsätze getätigt und Dienstnehmer beschäftigt hat. Da nach den Erfahrungen des täglichen Lebens die Meldung fiktiver Umsatzsteuerzahllasten bzw. fiktiver Lohnabgaben ausgeschlossen werden kann, liegt es auf der Hand, dass der laufende Geschäftsbetrieb der GmbH bis zur Konkurseröffnung aufrecht erhalten wurde.

Es ist daher der Schluss zulässig, dass der GmbH durch ihre laufende Tätigkeit einerseits Einnahmen zugeflossen sind, andererseits die zur Verfügung stehenden liquiden Mittel zur Aufrechterhaltung des Geschäftsbetriebes verwendet wurden. Es ist nämlich unglaublich, wenn ein in der Baubranche tätiges Unternehmen über Jahre den Betrieb aufrecht erhält und Arbeiten durchführt ohne Betriebskosten zu entrichten, Materiallieferungen zu bezahlen oder Arbeitnehmer zu entlohnen.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes stellt auf Grund der Gleichstellung aller Gläubiger bereits die Bevorzugung eines einzelnen Gläubigers oder einiger Gläubiger eine schuldhafte Vertreterpflichtverletzung im Sinne des § 9 Abs. 1 BAO dar. Daher dürften auch jene Verbindlichkeiten, die zur Aufrechterhaltung des Produktions- und/oder Geschäftsbetriebes eines Unternehmens notwendig seien, nicht gänzlich, sondern nur im Ausmaß der Abgabenschuldigkeiten getilgt werden (z.B. VwGH 27.4.2005, 2004/14/0030; 30.10.2001, 98/14/0142; 25.1.1999, 97/17/0144; 17.8.1998, 97/17/0096). Im vorliegenden Fall ist auf Grund der Geschäftstätigkeit davon auszugehen, dass solche als Verstoß gegen den Gleichheitsgrundsatz zu wertenden Zug-um-Zug-Geschäfte mit Lieferanten durchgeführt wurden.

Dem gegenüber datieren die letzten Überweisungen vor der Konkurseröffnung am 6. August 2008 auf das Abgabenkonto der GmbH vom 23. November 2007 und vom 26. Februar 2008 (Entrichtung der Lohnabgaben 10/2007 und 01/2008). Reichten die liquiden Mittel zur Begleichung aller Verbindlichkeiten der Gesellschaft nicht aus, so hätte der Bw., wie im Vorhalt vom 16. April 2010 ausgeführt, nachweisen müssen, dass die vorhandenen Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet wurden, andernfalls er für die nicht entrichteten Abgaben der Gesellschaft haftet. Auf dem Bw., nicht aber auf der Behörde,

lastete auch die Verpflichtung zur Errechnung einer entsprechenden Quote (vgl. etwa die Erkenntnisse vom 28. Mai 2008, 2006/15/0322, und vom 29. März 2007, 2005/15/0116).

Hat der Geschäftsführer schuldhaft seine Pflicht, für die Abgabentrückführung aus den Mitteln der Gesellschaft zu sorgen, verletzt, so darf die Abgabenbehörde auch davon ausgehen, dass die Pflichtverletzung Ursache für die Uneinbringlichkeit war (VwGH 16.12.1991, 91/15/0114). Für den Kausal- und Risikozusammenhang zwischen schuldhafter Pflichtverletzung des Vertreters und Abgabeneinbringlichkeit bei der Primärschuldnerin spricht somit eine Vermutung, die jedoch widerlegbar ist. Der Bw. hat im Haftungsverfahren selbst kein Vorbringen erstattet, dass die haftungsgegenständlichen Abgabenschuldigkeiten auch im Falle seines pflichtgemäßen Handelns bei der GmbH uneinbringlich geworden wären.

Zum Vorbringen des Bw., der Masseverwalter habe sämtliche Zahlungen, die im genannten Zeitraum (gemeint offensichtlich im Haftungszeitraum) zur Vollzahlung der sonstigen Gläubigerschaft geleistet wurden, angefochten und an die Konkursmasse zurück bezahlt, weshalb eine Ungleichbehandlung des Abgabengläubigers nicht vorliegen könne, ist auszuführen:

Grundsätzlich ist nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes im Haftungsverfahren nicht zu prüfen, ob vom Abgabepflichtigen geleistete Zahlungen nach den Bestimmungen der KO (nunmehr IO) rechtsunwirksam oder anfechtbar gewesen wären (vgl. etwa die Erkenntnisse vom 26.5.2004, 2001/08/0043 und vom 27.8.2008, 2006/15/0279, sowie Ritz, BAO3, § 9 Tz. 11 und die dort zitierte abgabenrechtliche Judikatur).

Im Bericht des Masseverwalters vom 13. Februar 2009 wird ausgeführt, vom Gemeinschuldnervertreter sei vor Konkurseröffnung ein außergerichtlicher Ausgleich angestrebt worden. Den erhobenen Gläubigern sei eine 40%ige Quote angeboten worden. Die Problematik dabei sei, dass eine Vielzahl von Gläubigern nicht bedacht wurde. Unter Punkt I.2.b.) des Berichtes wird ausgeführt, eine Vielzahl von Gläubigern, die vom seinerzeitigen außergerichtlichen Ausgleich betroffen seien, hätten in der Zwischenzeit Vollzahlung geleistet. Die unter Punkt I.2.a.) angeführten Gläubiger BUAK und Steiermärkische Gebietskrankenkasse seien in die außergerichtlichen Ausgleichsbemühungen nicht eingebunden gewesen und als Anfechtungsgegner gesondert zu betrachten. Aus diesen Ausführungen ergibt sich, dass der Masseverwalter die im vor der Konkurseröffnung betriebenen außergerichtlichen Ausgleich an etliche Gläubiger geleisteten Zahlungen angefochten hat. Diese Zahlungen im Zuge des außergerichtlichen Ausgleichs stehen in keinerlei Zusammenhang mit den im Haftungszeitraum aushaftenden Verbindlichkeiten der GmbH, den ihr zur Verfügung gestandenen Barmitteln und den in

diesem Zeitraum an die Gläubiger geleisteten Zahlungen. Die vom Bw. behauptete Rückführung sämtlicher im Haftungszeitraum an Gläubiger geleisteter Zahlungen an die Konkursmasse ist nicht erfolgt.

Nach Lehre und Rechtssprechung ist die Heranziehung zur Haftung in das Ermessen der Abgabenbehörde gestellt, wobei die Ermessensentscheidung im Sinne des § 20 BAO innerhalb der vom Gesetz gezogenen Grenzen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen ist. Dem Gesetzesbegriff "Billigkeit" ist dabei die Bedeutung "berechtigte Interessen der Partei", dem Gesetzesbegriff "Zweckmäßigkeit" die Bedeutung "öffentliches Anliegen an der Einbringung der Abgaben" beizumessen. Von einer ermessenswidrigen Inanspruchnahme wird vor allem dann gesprochen, wenn die Abgabenschuld vom Hauptschuldner ohne Gefährdung und ohne Schwierigkeiten rasch eingebracht werden kann.

In diesem Fall ist die Einbringlichmachung bei der Primärschuldnerin unzweifelhaft nicht gegeben, daher kann in Umsetzung des öffentlichen Anliegens auf Sicherung des Steueraufkommens nur auf den Bw. zurückgegriffen werden. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (Erkenntnis 16.12.1999, 97/16/0006) kann die Frage der Einbringlichkeit der Haftungsschuld beim Haftenden von der Abgabenbehörde bei ihren Zweckmäßigkeitsüberlegungen vernachlässigt werden.

Aus den genannten Gründen hat daher die Abgabenbehörde erster Instanz bei Ausübung des freien Ermessens zu Recht dem öffentlichen Interesse an der Einbringung der Abgaben gegenüber dem Interesse des Bw., nicht zur Haftung herangezogen zu werden, den Vorzug gegeben.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 7. März 2011