



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 10

GZ. RV/4000-W/10,
miterledigt RV/3999-W/10

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw., vertreten durch Steuerberatungsgesellschaft, vom 26. März 2009 und 11. August 2010 gegen die Bescheide des Finanzamtes Gänserndorf Mistelbach vom 23. Jänner 2009 und 12. Mai 2010 betreffend Haftung gemäß § 9 iVm § 80 BAO entschieden:

Entscheidungsgründe

Mit Beschluss des Landesgerichtes Korneuburg vom 28. Jänner 2008 wurde der über das Vermögen der damaligen P-GmbH am 31. August 2007 eröffnete Konkurs nach Annahme des Zwangsausgleiches aufgehoben.

Mit Bescheid vom 23. Jänner 2009 wurde der Berufungswerber (Bw.) gemeinsam mit I.R. gemäß § 9 Abs. 1 BAO iVm. § 80 BAO als Geschäftsführer der genannten GmbH für Abgaben in der Höhe von € 14.219,78, nämlich

Abgabe	Betrag	Fälligkeit
Dienstgeberbeitrag 2004	326,19	17. 01. 2005
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2004	40,45	17. 01. 2005
Umsatzsteuer 2005	1.479,30	15. 02. 2006
Umsatzsteuer 10/2006	1.092,11	15. 12. 2006
Umsatzsteuer 11/2006	2.790,55	15. 01. 2007
Lohnsteuer 12/2006	818,86	15. 01. 2007
Kammerumlage 10-12/2006	38,55	15. 02. 2007
Lohnsteuer 01/2007	319,77	15. 02. 2007
Dienstgeberbeitrag 01/2007	367,32	15. 02. 2007
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 01/2007	34,10	15. 02. 2007
Körperschaftsteuer 01-03/2007	437,00	15. 02. 2007

Körperschaftsteuer 04-06/2007	437,00	15. 05. 2007
Lohnsteuer 04/2007	551,75	15. 05. 2007
Dienstgeberbeitrag 04/2007	430,54	15. 05. 2007
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 04/2007	40,00	15. 05. 2007
Lohnsteuer 06/2007	338,99	16. 07. 2007
Dienstgeberbeitrag 06/2007	536,12	16. 07. 2007
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 06/2007	46,76	16. 07. 2007
Stundungszinsen 2007	432,93	18. 07. 2007
Körperschaftsteuer 07-09/2007	437,00	16. 08. 2007
Lohnsteuer 07/2007	394,06	16. 08. 2007
Dienstgeberbeitrag 07/2007	550,88	16. 08. 2007
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 07/2007	51,14	16. 08. 2007
Kammerumlage 04-06/2007	55,88	16. 08. 2007
Lohnsteuer 08/2007	583,69	17. 09. 2007
Dienstgeberbeitrag 08/2007	473,50	17. 09. 2007
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 08/2007	44,01	17. 09. 2007
Kammerumlage 07-09/2007	19,82	15. 11. 2007
Verspätungszuschlag 06/2007	200,24	03. 12. 2007
Verspätungszuschlag 07/2007	401,16	03. 12. 2007
Säumniszuschlag 2007	450,11	???

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 26. März 2009 rechtzeitig eingebrochenen Berufung wandte der Bw. ein, dass der Konkursantrag von der Niederösterreichischen Gebietskrankenkasse eher unerwartet eingebrochen worden wäre, da die Geschäftsführung in ständigem Telefonkontakt mit den jeweiligen Behörden gestanden wäre, um vorübergehende Zahlungsschwierigkeiten besprechen zu können. Der schließlich von der Gebietskrankenkasse herbeigeführte Konkursantrag hätte daher zum schlechtestmöglichen Zeitpunkt Ende August 2007 stattgefunden, da nach Ablauf der Sommerpause, in welcher keine Kuren abgehalten worden wären, mit einer vollen Buchungslage im September und Oktober hätte gerechnet werden können. Als Beweise lege er die Erfolgsrechnungen für September und Oktober 2007 vor, welche einen jeweiligen Monatsgewinn von € 15.284,65 bzw. € 12.091,31 gebracht hätten.

Zu diesem Zeitpunkt hätte die Geschäftsführung der Gesellschaft nicht von der Einbringung eines Konkursantrages ausgehen können, weswegen auch eventuell später mögliche Zahlungsverfügungen auf Grund der äußerst positiv verlaufenen Herbstsaison nicht mehr Eingang in die Beurteilung betreffend Gleichbehandlungsgrundsatz hätten finden können und dadurch auch eine optische Schieflage zu Ungunsten einzelner Gläubiger eingetreten sein könnte.

Der Vorwurf der schuldhaften Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten wäre auf jeden Fall im Lichte der genannten Rahmenbedingungen vor Konkursantrag zu sehen, weswegen eine verhältnismäßig geringfügige Verletzung des Gleichbehandlungsgrundsatzes, die außerdem

nur im Konnex der „unerwarteten“ Konkursöffnung begründet wäre, seines Erachtens nicht zu einer schuldhaften Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten führen könne. Anhand der beigelegten Aufstellung über das Zahlungsverhalten im Haftungszeitraum von Jänner bis August 2007 könnte abgeleitet werden, dass die rechnerische Tilgungsquote für das Finanzamt annähernd mit den Zahlungen in diesem Zeitraum übereinstimme. Bei der Berechnung der Tilgungsquote wäre das Eingehen von Lohn- und Gehaltsverbindlichkeiten und dessen Tilgung absichtlich ausgeklammert, da wie bereits erwähnt durch den doch unerwartet eingebrachten Konkursantrag von einer Fortführung des Unternehmens hätte ausgegangen werden müssen, und dafür natürlich eine planmäßige Bezahlung der Löhne und Gehälter ohne schuldhafte Verletzung der abgabenrechtlichen Verpflichtungen unterstellt werden könne.

Bei Durchsicht der zur Haftung vorgeschriebenen Abgabenschuldigkeiten wären Lohnsteuerverbindlichkeiten in Höhe von insgesamt € 1.774,98 festgestellt worden. Die Differenz zu den in der Liste angeführten Lohnsteuerbeträgen wäre darauf zurückzuführen, dass die Lohnsteuer für die Zeiträume 06/2007 und 07/2007 jeweils mit Verrechnungsanweisung bezahlt worden wäre, und in der Lohnsteuer 12/2006 auch der Dienstgeberbeitrag bzw. der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag inkludiert wäre, weshalb für die Lohnsteuer nur mehr ein Betrag in Höhe von € 319,77 verbleibe. Für diese sogenannten Abfuhrabgaben gäbe es über die Haftungsbestimmungen der BAO hinaus auch spezielle Haftungsbestimmungen in § 78 Abs. 3 EStG, weshalb für die Nichtentrichtung der Lohnsteuer im haftungsgegenständlichen Zeitraum eine Haftung des Geschäftsführers auf jeden Fall gegeben wäre. In dem angeführten Umfang von € 1.774,98 wäre die Haftungsanspruchnahme daher zu Recht erfolgt.

Da es sich bei der Haftungsanspruchnahme um eine Ermessensentscheidung der Abgabenbehörde handle, wäre im zu Grunde liegenden Bescheid auch auf die Begründung der Ermessensübung näher einzugehen, was im vorliegenden Fall nicht passiert wäre. In diesem Zusammenhang solle daher die Höhe der Haftungsanspruchnahme auf den Betrag von € 1.774,98 beschränkt und mit den persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnissen des Haftungspflichtigen begründet werden. Der Bw. hätte in den Jahren seit 2004 laufend Eigenmittel in die Gesellschaft eingebracht, um kurzfristige Finanzierungslücken in der Zwischensaison stopfen zu können. Diese Darlehen wären bis zum Zeitpunkt der Konkursöffnung nicht rückgezahlt worden. Ganz im Gegenteil hätte der Bw. im Jahr 2005 sogar auf die Auszahlung des Geschäftsführergehalts zur Gänze verzichtet, und auch in den sonstigen Jahren wäre es nur zu vernachlässigbaren Zahlungen hinsichtlich des Geschäftsführergehaltes des Bw. gekommen. Weiters solle bei der Ermessensübung auch die Schuldform als solche im Lichte der obigen Ausführungen gewürdigt werden.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 14. Juli 2009 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. Zur Frage der Uneinbringlichkeit der Abgabenschuldigkeiten bei der Primärschuldnerin wurde nach Anführung der gesetzlichen Bestimmungen ausgeführt, dass über die Gesellschaft am 31. August 2007 das Konkursverfahren eröffnet worden wäre. Dieses wäre in einen Zwangsausgleich umgewandelt worden, aus dem die Abgabenschuldigkeiten nicht mehr hätten befriedigt werden können. Im Zuge des Zwangsausgleiches wäre die Bezahlung einer Quote von 25 % vereinbart worden. Die darüber hinausgehenden Beträge wären bei der Primärschuldnerin nach den Darstellungen im Schlussbericht des Masseverwalters nicht einbringlich.

Zur Frage des Vorliegens einer schuldhafte Pflichtverletzung führte das Finanzamt zunächst die maßgebliche Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes an und ergänzte, dass von den vom Konkursgericht anerkannten Verbindlichkeiten in Höhe von € 266.176,00 ein Großteil das Finanzamt, die Gebietskrankenkasse, die Volksbank (€ 154.385,00) und das VB-Leasing (€ 15.407,00) betreffe. Der Behauptung des Bw., den Gleichbehandlungsgrundsatz eingehalten zu haben, entgegnete das Finanzamt, dass es im Hinblick auf § 78 Abs. 3 EStG dem Geschäftsführer als Verschulden zur Last falle, wenn er Löhne ausbezahle, die darauf entfallende Lohnsteuer aber nicht an das Finanzamt entrichte. Bei den übrigen Abgaben würden die Zahlen belegen, dass der Bw. den Gleichheitsgrundsatz nicht erfüllt hätte. Die Schulden hätten entsprechend der Liquidität bezahlt werden müssen, was nach den oben dargelegten Gründen nicht erfolgt wäre. Beispielsweise wurde angeführt, dass die Zahlungen an die Wiener und Niederösterreichische Gebietskrankenkasse im Ausmaß von fast 70 % erfolgt wären, während die Leistung für das Finanzamt nur ca. 41,5 % betragen hätte. Anhand dieses Beispiele wäre ersichtlich, dass der Gleichbehandlungsgrundsatz daher nicht für alle Gläubiger betreffend Bezahlung der Verbindlichkeiten angewendet worden wäre, weshalb von einer Pflichtverletzung des Bw. auszugehen gewesen wäre.

Gemäß [§ 25 Abs. 2 GmbHG](#) würden Geschäftsführer, die ihre Obliegenheiten verletzen würden, der Gesellschaft für den daraus entstandenen Schaden zur ungeteilten Hand haften. Da der Bw. und I.R. die Geschäftsführung gemeinsam ausüben würden, bestehe ein Gesamtschuldverhältnis, weshalb sie zur ungeteilten Hand haften würden.

Auf Grund mehrerer Fristverlängerungsansuchen beantragte der Bw. mit Schreiben vom 29. April 2010 fristgerecht die Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und brachte ergänzend vor, dass die Haftung nach [§ 9 BAO](#) unter anderem die Kausalität zwischen Pflichtverletzung und Uneinbringlichkeit voraussetze. Bestehe aber nur die Pflicht zur anteiligen Entrichtung, so wäre die Verletzung dieser Pflicht lediglich kausal für den anteiligen Abgabenausfall. Diesfalls bestehe die Haftung nur mit

jenem Teilbetrag, der bei Beachtung des Gleichbehandlungsgrundsatzes zu entrichten gewesen wäre.

Darüber hinaus wäre die Ermessensübung der Behörde wiederum unbegründet geblieben. Weder die seitens des Bw. vorgebrachten Berechnungen hinsichtlich der (annähernd) gleichen Quotenzahlungen noch die in seinem Bereich gelegenen persönlichen Billigkeitsgründe wären entsprechend gewürdigt worden. Beide Geschäftsführer hätten zum Zeitpunkt der Konkurseröffnung nicht unbedeutende Forderungen gegenüber der GmbH gehabt, welche schließlich ebenfalls in Höhe der Ausfallsquote von 75 % abgeschrieben worden wären.

Abschließend beantragte der Bw. die Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung.

Mit weiterem Bescheid vom 12. Mai 2010 wurde der Bw. gemeinsam mit I.R. gemäß [§ 9 Abs. 1 BAO](#) iVm [§ 80 BAO](#) als Geschäftsführer der P-GmbH für Umsatzsteuer 2007 (fällig am 15. Februar 2008) in der Höhe von € 21.387,65 zur Haftung herangezogen, da diese durch die schuldhafte Verletzung der ihm als Vertreter der Gesellschaft auferlegten Pflichten nicht hätte eingebracht werden können.

In der dagegen am 11. August 2010 (nach Fristverlängerungsansuchen) rechtzeitig eingebrochenen Berufung wandte der Bw. ein, dass es bei Erstellung der Umsatzsteuerjahreserklärung für das Jahr 2007 unter Anrechnung der Umsatzsteuervoranmeldungen für den Zeitraum 01-12/2007 auf Grund einer Fehlbuchung des Finanzamtes, wobei die Umsatzsteuervoranmeldungen für den Zeitraum bis zur Konkurseröffnung (01-08/2007) mit einem Betrag von € 29.874,25 gutgeschrieben worden wären, zu einer Nachforderung in Höhe von € 28.516,85 gekommen wäre. Die Nachforderung wäre daher nicht auf eine schuldhafte Pflichtverletzung des Bw. zurückzuführen, sondern auf die falsch vorgenommene Korrektur der Umsatzsteuervoranmeldungen durch das Finanzamt.

In Beantwortung eines Ersuchens des Unabhängigen Finanzsenates vom 16. März 2011 auf Erstellung eines Liquiditätsstatus übermittelte der steuerliche Vertreter des Bw. einen Gleichbehandlungsnachweis, aus dem sich ergebe, dass einer Gesamtquote hinsichtlich aller Verbindlichkeiten und vorhandenen liquiden Mitteln von 79,13 % eine Abgabenquote von 68,29 % gegenüberstehe. Die Abgabenverbindlichkeiten wären daher lediglich in einem Ausmaß von 10,84 % gegenüber den übrigen Gläubigern ungleich behandelt worden.

Mit Schreiben vom 30. Mai 2011 teilte das Finanzamt mit, dass von der ursprünglichen Anmeldung der Ausgleichsforderungen von € 17.937,21 alle fünf Quotenzahlungen á € 896,86 (25 %) geleistet worden wären. Lediglich von der Nachforderung von € 28.516,85 wären nur

drei Quoten bezahlt worden, sodass die restlichen zwei Quoten á € 1.425,84 wieder aufleben würden.

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.

Persönliche Haftungen erstrecken sich gemäß § 7 Abs. 2 BAO auch auf Nebenansprüche im Sinne des § 3 Abs. 1 und 2 BAO. Zu diesen Nebenansprüchen gehören gemäß § 3 Abs. 2 lit. d BAO insbesondere die Nebengebühren der Abgaben, wie die Stundungs- und Aussetzungszinsen, der Säumniszuschlag und die Kosten (Gebühren und Auslagenersätze) des Vollstreckungs- und Sicherungsverfahrens, worunter gemäß § 26 AbgFO insbesondere Prändungsgebühren und die durch die Vollstreckungsmaßnahmen verursachten Barauslagen (somit auch Postgebühren) fallen.

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.

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 in Höhe von 75 % fest, da mit Beschluss des Landesgerichtes K. vom 28. Jänner 2008 der über das Vermögen der damaligen P-GmbH am 31. August 2007 eröffnete Konkurs nach Annahme des Zwangsausgleiches mit einer Quote von 25 % aufgehoben wurde. Die haftungsgegenständlichen Abgaben werden daher noch um die eingebrachte Zwangsausgleichsquote zu kürzen sein.

Allerdings wurde vom Finanzamt im Haftungsbescheid vom 12. Mai 2010 (im Gegensatz zu den Abgaben laut Haftungsbescheid vom 23. Jänner 2009) die 25 %ige Ausgleichsquote bei der Umsatzsteuer 2007 bereits in Abzug gebracht. Da aber hinsichtlich der in Höhe von € 28.516,85 nachgemeldeten Umsatzsteuer 2007 die Ausgleichsquoten nicht vollständig bezahlt wurden, war der Berechnung der Haftungsschuld der ungekürzte Betrag zu Grunde zu legen. Die für diese Abgabe abzuziehende Quote beträgt 15 %, da drei Quoten á 5 % entrichtet wurden.

Weiters waren auch folgende Abgaben, die nach der Konkursöffnung fällig waren oder deren Fälligkeitstag nicht eruierbar ist, aus der Haftung zu nehmen:

<i>Abgabe</i>	<i>Betrag</i>	<i>Fälligkeit</i>
Lohnsteuer 08/2007	583,69	17. 09. 2007
Dienstgeberbeitrag 08/2007	473,50	17. 09. 2007
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 08/2007	44,01	17. 09. 2007
Kammerumlage 07-09/2007	19,82	15. 11. 2007
Verspätungszuschlag 06/2007	200,24	03. 12. 2007
Verspätungszuschlag 07/2007	401,16	03. 12. 2007
Säumniszuschlag 2007	450,11	???

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](#)), waren die Umsatzsteuern 2005 (€ 1.479,30) und 10/2006 (€ 1.092,11) aus der Haftung zu nehmen sowie die Umsatzsteuer 11/2006 auf den nunmehr aushaftenden Betrag von € 440,31 herabzusetzen.

Unbestritten ist, dass dem Bw. als Geschäftsführer der genannten GmbH gemeinsam mit seiner Ehegattin I.R. 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 Bw., dass der Konkursantrag überraschend von der Gebietskrankenkasse gestellt worden wäre, obwohl es sich lediglich um vorübergehende Zahlungsschwierigkeiten gehandelt hätte, lässt sich nichts gewinnen, da es für die Haftung nach [§ 9 BAO](#) ohne Bedeutung ist, ob den Vertreter ein Verschulden am Eintritt der Zahlungsunfähigkeit trifft (VwGH 20.9.1996, [94/17/0420](#)).

Hinsichtlich der erst mit Bescheid vom 23. Juni 2009 festgesetzten Umsatzsteuer 2007 ist Folgendes festzustellen:

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](#)), ist bei Selbstbemessungsabgaben 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 bescheid-

mäßig festgesetzt wird (VwGH 23.1.2003, [2001/16/0291](#)). Da gemäß § 21 Abs. 5 UStG durch eine Nachforderung auf Grund der Veranlagung keine von Abs. 1 und 3 abweichende Fälligkeit begründet wird, bleiben die Fälligkeitstage der einzelnen Voranmeldungszeiträume aufrecht.

Allerdings wurde der Konkurs am 31. August 2007 eröffnet, weshalb auch nur die bis dahin fälligen Umsatzsteuervorauszahlungen 01-06/2007 der Haftung unterliegen können; für die Entrichtung der übrigen Voranmeldungszeiträume war der Masseverwalter zuständig. Da die einzelnen Abgabenbeträge aus dem Jahresbescheid nicht hervorgehen, werden aus Zweckmäßigsgründen die vom Bw. selbst gemeldeten, aber nicht entrichteten Umsatzsteuervorauszahlungen herangezogen:

<i>Abgabe</i>	<i>Betrag</i>	<i>Fälligkeit</i>
Umsatzsteuer 01/2007	3.084,47	15. 03. 2007
Umsatzsteuer 02/2007	2.460,52	16. 04. 2007
Umsatzsteuer 03/2007	7.084,13	15. 05. 2007
Umsatzsteuer 04/2007	5.282,91	15. 06. 2007
Umsatzsteuer 05/2007	1.717,02	16. 07. 2007
Umsatzsteuer 06/2007	2.502,96	16. 08. 2007
gesamt	20.532,01	

Dem Einwand des Bw., dass die Nachforderung wegen der Fehlbuchung (Gutschrift) des Finanzamtes nicht auf eine schuldhafte Pflichtverletzung seinerseits zurückzuführen wäre, muss entgegnet werden, dass die offenbar tatsächenwidrige zu geringe Festsetzung der Umsatzsteuervorauszahlungen 01-08/2007 vom 9. November 2007 (Gutschrift von € 29.874,25 gegenüber den selbst gemeldeten Vorauszahlungen) mit der Jahresveranlagung vom 23. Juni 2008 (Zahllast von € 28.516,85) wieder richtiggestellt wurde. Aus dem Vorbringen lässt sich auch deshalb nichts gewinnen, weil eben auch die selbst gemeldeten Vorauszahlungen nicht entrichtet wurden.

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](#)).

Wird eine Abgabe nicht entrichtet, weil der Vertretene überhaupt keine liquiden Mittel hat, so verletzt der Vertreter dadurch keine abgabenrechtliche Pflicht (VwGH 20.9.1996, [94/17/0420](#)).

Im gegenständlichen Fall wurde nicht behauptet, dass dem Bw. keine Mittel zur Entrichtung der haftungsgegenständlichen Abgaben zur Verfügung gestanden wären.

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](#)).

Weist der Haftungspflichtige 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 (VwGH 28.9.2004, [2001/14/0176](#)).

Den im Rahmen der besonderen Behauptungs- und Konkretisierungspflicht zur Feststellung des für die aliquote Erfüllung der Abgabenschuld zur Verfügung stehenden Teiles vom Gesamtbetrag der liquiden Mittel geforderte Liquiditätsstatus - in Form einer Gegenüberstellung von liquiden Mitteln und Verbindlichkeiten zum jeweiligen Fälligkeitstag der haftungsgegenständlichen Abgaben, wobei es auf die Abgabenverbindlichkeiten einerseits und die Summe der übrigen Verbindlichkeiten andererseits ankommt - hat der Bw. glaubhaft aufgestellt, sodass eine Haftungsinanspruchnahme – mit Ausnahme der Lohnsteuer – nur in Höhe von 10,84 % in Betracht kommt.

Wie bereits vom Finanzamt festgehalten gelten für aushaftende Abfuhrabgaben wie die Lohnsteuer Ausnahmen vom Gleichheitsgrundsatz (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. Eine schuldhafte Pflichtverletzung ist daher in der Nichtabfuhr der vollen Beträge zu sehen.

Infolge der schuldhaften Pflichtverletzung durch den Bw. 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 Be-

rücksichtigung 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](#)).

Die vom Bw. ins Treffen geführten unstrittigen Bemühungen zur Sicherung des Fortbestandes des Unternehmens sowie die damit im Zusammenhang stehenden Privateinlagen und sein Verzicht auf sein Geschäftsführergehalt können nicht mit den in Haftung gezogenen Abgabenverbindlichkeiten, die auf Pflichtverletzungen des Bw. in Bezug auf die Nichtentrichtung der Verbindlichkeiten an den Fälligkeitstagen zurückzuführen sind, gegenverrechnet werden. Die Nichtentrichtung der Abgaben ist dem Bw. als damals verantwortlichen Geschäftsführer anzulasten, weshalb aus Gründen der Zweckmäßigkeit im Sinne des öffentlichen Interesses des Staates an der Einbringung der Abgaben der Bw. als Haftungspflichtiger in Anspruch zu nehmen war.

Auf Grund des Vorliegens der gesetzlichen Voraussetzungen des [§ 9 Abs. 1 BAO](#) erfolgte somit die Inanspruchnahme des Bw. als Haftungspflichtiger für nachfolgende Abgabenschuldigkeiten der A-GmbH im Ausmaß von nunmehr € 2.407,64 (Haftungsbescheid vom 23. Jänner 2009) sowie € 2.617,85 (Haftungsbescheid vom 12. Mai 2010) zu Recht:

<i>Abgabe</i>	<i>im Konkurs/ Ausgleich angemeldet</i>	<i>davon 10,8 % Ungleich- behandlung</i>	<i>abzüglich 25 % Zwangsaus- gleichsquote</i>
Dienstgeberbeitrag 2004	326,19	35,23	26,42
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2004	40,45	4,37	3,28
Umsatzsteuer 11/2006	3.022,49	326,43	244,82
Lohnsteuer 12/2006	818,86	---	614,15
Kammerumlage 10-12/2006	38,55	4,16	3,12
Lohnsteuer 01/2007	319,77	---	239,83
Dienstgeberbeitrag 01/2007	367,32	39,67	29,75
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 01/2007	34,10	3,68	2,76
Körperschaftsteuer 01-03/2007	437,00	47,20	35,40
Körperschaftsteuer 04-06/2007	437,00	47,20	35,40
Lohnsteuer 04/2007	551,75	---	413,81
Dienstgeberbeitrag 04/2007	430,54	46,50	34,88
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 04/2007	40,00	4,32	3,24
Lohnsteuer 06/2007	338,99	---	254,24
Dienstgeberbeitrag 06/2007	536,12	57,90	43,43
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 06/2007	46,76	5,05	3,79
Stundungszinsen 2007	432,93	46,76	35,07
Körperschaftsteuer 07-09/2007	437,00	47,20	35,40
Lohnsteuer 07/2007	394,06	---	295,55
Dienstgeberbeitrag 07/2007	550,88	59,50	44,63

Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 07/2007	51,14	5,52	4,14
Kammerumlage 04-06/2007	55,88	6,04	4,53

<i>Abgabe</i>	<i>im Konkurs/ Ausgleich angemeldet</i>	<i>davon 10,8 % Ungleich- behandlung</i>	<i>abzüglich 15 % Zwangsaus- gleichsquote</i>
Umsatzsteuer 2007	28.516,85	3.079,82	2.617,85

Gemäß [§ 284 Abs. 1 Z 1 BAO](#) hat über die Berufung eine mündliche Verhandlung stattzufinden, wenn es in der Berufung, im Vorlageantrag oder in der Beitrittserklärung beantragt wird.

Zum Antrag des Bw. auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung ist zu bemerken, dass der Bw. durch das Unterbleiben einer mündlichen Verhandlung nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 28.11.2001, [97/13/0138](#)) zwar in seinem aus [§ 284 Abs. 1 BAO](#) erfließenden Verfahrensrecht verletzt wird. Auf Grund des zu beachtenden Gebotes der Verwaltungsökonomie (vgl. Ritz, ÖStZ 1996, 70) wurde jedoch in Hinblick darauf, dass nach den vorstehenden Ausführungen ausgeschlossen werden kann, dass der Unabhängige Finanzsenat bei Vermeidung dieses Mangels (Durchführung einer mündlichen Verhandlung) zu einem anderen Bescheid hätte gelangen können, von der Durchführung einer mündlichen Verhandlung abgesehen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 17. Juni 2011