



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Rechtsanwalt, vom 4. Jänner 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 4/5/10 vom 2. Dezember 2009 idF vom 18. Mai 2012 betreffend Haftung gemäß [§ 9 BAO](#) iVm [§ 80 BAO](#) im Beisein der Schriftführerin nach der am 31. Oktober 2012 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid, berichtigt durch Bescheid vom 18. Mai 2012, bleibt unverändert.

### **Entscheidungsgründe**

Mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom 18. Februar 2008 wurde der über das Vermögen der M-GmbH am 28. September 2007 eröffnete Konkurs nach Verteilung an die Massegläubiger aufgehoben.

Mit Schreiben vom 17. August 2009 ersuchte das Finanzamt den Berufungswerber (Bw.) als ehemaligen Geschäftsführer der genannten Gesellschaft um Bekanntgabe, ob Mittel zur Verfügung gestanden wären, die die Entrichtung des Abgabengrundstandes ermöglicht hätten.

In Beantwortung dieses Vorhaltes teilte der Bw. mit Schreiben vom 21. September 2009 mit, dass er seit der Abtretung seiner Gesellschaftsanteile am 19. September 2006 über keinerlei Unterlagen der GmbH mehr verfüge. Gesellschaftsmittel zur Entrichtung des verfahrens-

gegenständlichen Abgabenrückstandes wären nicht zur Verfügung gestanden. Wäre dies der Fall gewesen, hätte der Bw. die Zahlung fälliger Abgaben veranlasst. Ob und in welchem Ausmaß andere Zahlungsverpflichtungen offen geblieben wären, könne er ohne Einsichtnahme in die Gesellschaftsunterlagen nicht angeben.

Fest stehe jedoch, dass der Bw. bei Eintritt von Liquiditätsengpässen bestehende Schulden stets streng nach dem Gleichbehandlungsgrundsatz anteilig beglichen und sohin sämtliche Gläubiger ohne Rücksicht auf die Rechtsnatur ihrer Forderungen in gleichem Verhältnis befriedigt hätte. Eine Begünstigung einzelner Gläubiger gegenüber anderen, insbesondere gegenüber der Finanzverwaltung, könne mit Sicherheit ausgeschlossen werden.

Selbst unter der Annahme einer dem Bw. anlastbaren – wenn auch für diesen in keiner Weise ersichtlichen – schuldhafte Pflichtverletzung in Wahrnehmung der steuerlichen Angelegenheiten der GmbH hätte diese nicht zur Uneinbringlichkeit der verfahrensgegenständlichen Abgabenschulden geführt, weil diese auch ohne eine solche, nämlich auf Grund des Mangels entsprechender Zahlungsmittel infolge schlechten Geschäftsganges jedenfalls eingetreten wäre.

Weiters wies der Bw. darauf hin, dass er die Geschäftsanteile der von ihm am 20. April 2006 errichteten Gesellschaft bereits am 19. September 2006 zur Gänze an M.T. abgetreten hätte, ohne dass die Gesellschaft vorher irgendwelche geschäftliche Aktivitäten entwickelt hätte. Sie hätte daher insbesondere im verfahrensgegenständlichen Abgabenzeitraum 06-07/2006 keine Umsätze getätigt. Es wäre daher für den Bw. nicht nachvollziehbar, wie die verfahrensgegenständliche Abgabennachforderung zustande gekommen wäre. Erklärbar erscheine ihm dies nur dadurch, dass sein Nachfolger als Gesellschafter und Geschäftsführer zu einem späteren Zeitpunkt steuerpflichtige Umsätze in entsprechender Höhe getätigt hätte, welche durch rückdatierte Fakturen abgedeckt worden wären, sodass die Umsatzsteuerpflicht scheinbar in den Zeitraum der Geschäftsführertätigkeit des Bw. gefallen wäre. Der den Tatsachen entsprechende maßgebende Sachverhalt wäre gemäß [§ 115 BAO](#) von der Abgabenbehörde zu ermitteln bzw. nunmehr einer Aufklärung im Sinne der vorbezeichneten Gesetzesstelle zuzuführen gewesen.

Mit Bescheid vom 2. Dezember 2009 wurde der Bw. gemäß [§ 9 Abs. 1 BAO](#) iVm. [§ 80 BAO](#) als Geschäftsführer der M-GmbH für Umsatzsteuer 06-12/2006 in der Höhe von € 39.407,40 zur Haftung herangezogen, da diese durch die schuldhafte Verletzung der ihm als Vertreter der Gesellschaft auferlegten Pflichten nicht hätten eingebracht werden können.

In der dagegen am 4. Jänner 2010 rechtzeitig eingebrachten Berufung wandte der Bw. ein, dass eine schuldhafte Pflichtverletzung seinerseits nicht vorliege. Nach der in der Begründung des angefochtenen Bescheides zitierten Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes vom 8.10.1995, [91/13/0037](#), könne die Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung des Geschäftsführers annehmen, wenn dieser die Gründe nicht darlege, die ihn ohne sein Verschulden an der Erfüllung der ihm obliegenden abgabenrechtlichen Verpflichtungen gehindert hätten. Diese Entscheidung wäre jedoch nicht dahingehend auszulegen, dass die Abgabenbehörde in jedem Fall der Nichtdarlegung der sein Verschulden ausschließenden Gründe durch den Geschäftsführer alleine schon eine diesem anzulastende schuldhafte Pflichtverletzung annehmen dürfe. Dies ergebe sich schon aus dem Wortlaut der zitierten Entscheidung, zumal „darf“ auch bei exzessiver Wortinterpretation nicht die Begriffsperipherie des Begriffes „muss“ überschreite. Schon rein wortinterpretatorisch impliziere der Begriff „darf“ ein der Abgabenbehörde zugeordnetes und von dieser pflichtgemäß auszuübendes Ermessen, wohingegen „muss“ zwingend ein Handeln der Abgabenbehörde vorschreibe, der diesbezüglich kein Ermessen zukomme.

In den Entscheidungsfällen, in denen der Abgabenbehörde Ermessen eingeräumt wäre, wären in der Begründung der jeweiligen Bescheide stets auch die Gründe für die Ausübung dieses Ermessens in der einen oder anderen Richtung anzuführen, was im vorliegenden Fall unterblieben wäre. Die Abgabenbehörde sehe sich auf Grund der vorstehend zitierten Entscheidung des VwGH offenkundig berechtigt oder verpflichtet, in jedem Fall der Nichtdarlegung der gegen eine schuldhafte Pflichtverletzung des Geschäftsführers sprechenden Gründe quasi automatisch eine schuldhafte Pflichtverletzung anzunehmen, was jedoch durch diese Entscheidung des VwGH nicht gedeckt wäre.

Der von der Abgabenbehörde gewählten Interpretation der vorstehend zitierten Entscheidung des VwGH stehe auch der klare Wortlaut des [§ 115 BAO](#) entgegen, der die Abgabenbehörde verpflichte, von Amts wegen die wesentlichen tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln und nicht nur die Angaben des Abgabepflichtigen bzw. seines Geschäftsführers, sondern auch amtsbekannte Umstände, die die von Amts wegen ermittelten tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse einschließen würden, auch zu Gunsten des Abgabepflichtigen zu prüfen und zu würdigen. Diesbezügliche Ermittlungen oder eine Prüfung und Würdigung im vorstehend ausgeführten Sinn wären der Begründung des angefochtenen Bescheides nicht zu entnehmen.

Aus der rechtlich richtigen Interpretation der vorstehend zitierten Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes ergebe sich, dass die Annahme einer schuldhaften Pflichtverletzung des Geschäftsführers infolge Verabsäumung der Darlegung der dagegen sprechenden Gründe nur

dann zulässig wäre, wenn eine amtswegige Ermittlung der tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse im Sinne des [§ 115 Abs. 1 BAO](#) und die darauf folgende Prüfung und Würdigung der ermittelten tatsächlichen und rechtlichen Umstände keine Tatsachen ergeben hätten, die der Annahme einer schuldenhaften Pflichtverletzung des Geschäftsführers entgegenstünden. Gegenständlich hätte der Bw. bisher noch keine Gelegenheit gehabt, der Abgabenbehörde die gegen die Annahme einer ihm anzulastenden schuldenhaften Pflichtverletzung sprechenden Gründe darzulegen, sodass ihm auch ein diesbezügliches (schuldenhaftes) Versäumnis rechtsrichtigerweise nicht angelastet werden könne.

Der angefochtene Haftungsbescheid wäre rechtswidrig, weil er keine Feststellungen enthalte, aus welchen sich die gesetzlichen Voraussetzungen des [§ 9 Abs. 1 BAO](#) für eine Haftung des Bw. für die Umsatzsteuerschuld der Gesellschaft, insbesondere ein Verschulden an deren Uneinbringlichkeit bei der Abgabenschuldnerin ableiten lasse.

[§ 9 Abs. 1 BAO](#) sehe die Haftung des Bw. als Vertreter der Abgabepflichtigen nur insoweit vor, als die Abgaben infolge schuldenhafter Verletzung der dem Vertreter auferlegten Pflichten nicht eingebraucht werden könnten. Ein bloßes Verschulden an der Nichtentrichtung bewirke sohin keine Haftung des Vertreters. Bei schuldenhafter Pflichtverletzung gehe der Verwaltungsgerichtshof – wohl von eher praktischen Erwägungen geleitet und nicht ganz gesetzeskonform – von einer Vermutung für die Verursachung der Uneinbringlichkeit der Abgaben aus (VwGH 9.7.1997, [94/13/0281](#)). Im vorliegenden Fall könne jedoch auch diese Vermutung zu Lasten des Bw. nicht Platz greifen, da die nach dem angefochtenen Bescheid von der Haftung umfassten Umsatzsteuerbeträge während der Zeit seiner Geschäftsführertätigkeit bei der Abgabenschuldnerin nicht eingegangen wären. Dies ergebe sich daraus, dass die Geschäftsanteile der am 20. April 2006 errichteten Abgabenschuldnerin bereits am 19. September 2006 zur Gänze an M.T. abgetreten worden wären, bevor die Abgabenschuldnerin geschäftliche Aktivitäten entwickelt bzw. irgendwelche Umsätze getätigt hätte.

Daraus ergebe sich, dass ein Verschulden des Bw. an der Nichtentrichtung bzw. der Uneinbringlichkeit von Umsatzsteuerschulden der Abgabenschuldnerin nach dem 19. September 2006 keinesfalls vorliege, weil er vom neuen Gesellschafter M.T. in diesem Zeitpunkt als Geschäftsführer abberufen worden wäre. Für den Zeitraum zwischen der Errichtung der Abgabenschuldnerin und dem 19. September 2006 wäre mangels Vorliegens von Umsätzen eine Umsatzsteuerschuld der Abgabenschuldnerin nicht entstanden, sodass auch eine diesbezügliche Haftung des Bw. nicht in Betracht komme. Da der angefochtene Haftungsbescheid weder den Umstand, dass zwischen der Errichtung der Abgabenschuldnerin und dem 19. September 2006 keine Umsätze getätigt worden wären, noch die Abberufung des Bw. als

Geschäftsführer am 19. September 2006 berücksichtige, wäre er auch aus diesem Grund inhaltlich rechtswidrig.

Ein weiterer Rechtsmangel hafte dem angefochtenen Bescheid deshalb an, weil der von der ständigen Judikatur verlangte Kausalzusammenhang zwischen einer dem Bw. zurechenbaren schuldhaften Pflichtverletzung und der Uneinbringlichkeit der bei der Abgabenschuldnerin ausgefallenen Umsatzsteuerleistungen (*gemeint wohl: nicht*) festgestellt worden wäre.

Rechtsrichtig setze die Haftung des Bw. eine Kausalität zwischen einer ihm anlastbaren schuldhaften Pflichtverletzung und dem verfahrensgegenständlichen Umsatzsteuerausfall voraus. Dies besage, dass die dem Bw. anlastbare Pflichtverletzung zur Uneinbringlichkeit der gegenständlichen Umsatzsteuerschuld geführt haben müsse. Wäre die Abgabe – wie es vorliegenden Falls gegeben gewesen wäre – auch ohne schuldhafte Pflichtverletzung des Vertreters uneinbringlich geworden, bestehe keine Haftung (*Reeger/Stoll*, BAO § 9 Tz 6).

Der angefochtene Haftungsbescheid – der die Haftung des Bw. nunmehr von den Abgabenzeiträumen 06-07/2006 auf die Abgabenzeiträume 06-12/2006 ausdehne - lasse Feststellungen, aus welchen ein Kausalzusammenhang zwischen einer dem Bw. anlastbaren schuldhaften Pflichtverletzung und dem verfahrensgegenständlichen Umsatzsteuerausfall ableitbar wäre, vermissen und wäre daher auch in diesem Punkt inhaltlich rechtswidrig.

Abschließend beantragte der Bw. die Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung.

Mit Schreiben vom 14. Mai 2012 ersuchte der Unabhängige Finanzsenat den Bw. um Erstellung eines Liquiditätsstatus zum Nachweis der Gläubigergleichbehandlung.

Dieser Vorhalt blieb unbeantwortet.

Mit Bescheid vom 18. Mai 2012 änderte das Finanzamt den Haftungsbescheid gemäß [§ 293 BAO](#) insoweit, als der Bw. nunmehr zur Haftung für Umsatzsteuer 06-07/2006 im Ausmaß von € 39.407,40 herangezogen wird.

In der am 31. Oktober 2012 abgehaltenen Berufungsverhandlung verwies der steuerliche Vertreter des Bw. auf sein schriftliches Vorbringen und erklärte, keine weiteren Ergänzungen zu erstatten. Der Amtsbeauftragte brachte vor, dass der Kausalzusammenhang in der Zeitverzögerung zwischen der Nichtentrichtung und der Vorschreibung der Abgabe bestehe.

### ***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 eingebbracht 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 Handelsges richtes Wien vom 18. Februar 2008 der über das Vermögen der M-GmbH am 28. September 2007 eröffnete Konkurs nach Verteilung an die Massegläubiger aufgehoben wurde.

Unbestritten ist auch, dass dem Bw. im Zeitraum vom 20. April 2006 bis 19. September 2006 als Geschäftsführer der genannten GmbH 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.

Strittig ist allerdings das Anfallen von Umsatzsteuerschulden für diesen Zeitraum, da der Bw. vorbrachte, dass die Gesellschaft bis zur Beendigung seiner Geschäftsführertätigkeit am 19. September 2006 keinerlei geschäftliche Aktivitäten entfaltet hätte. Die verfahrensgegenständliche Abgabe wäre nur erklärbar, wenn sein Nachfolger als Gesellschafter und Geschäftsführer rückdatierte Fakturen ausgestellt hätte.

Diese Einwände vermögen den Bw. jedoch nicht zu exkulpieren, da die Umsatzsteuer 06-12/2006 mit einem Betrag von € 118.222,20 mit Bescheid vom 26. Juli 2007 (berechtigte Schätzung auf Grund der Nichtabgabe von Umsatzsteuererklärungen, schuldhafte Pflichtverletzung des Bw. für den Zeitraum 06-07/2006) festgesetzt wurde, weil die Abgabenbehörde im Haftungsverfahren an die Festsetzungbescheide gebunden ist. Einwendungen gegen den Abgabenanspruch können nicht mit Erfolg im Haftungsverfahren vorgebracht werden, sondern ausschließlich im Berufungsverfahren gemäß [§ 248 BAO](#) betreffend Bescheide über den Abgabenanspruch, 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](#)).

Bringt der Haftungspflichtige sowohl gegen den Haftungsbescheid als auch gegen den maßgeblichen Bescheid über den Abgabenanspruch Berufungen ein, so ist zunächst über die Berufung gegen den Haftungsbescheid zu entscheiden (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](#)).

Der Einwand des Bw., dass er nicht für die Umsatzsteuer 06-12/2006 haften könne, weil er bereits am 19. September aus seinen Funktionen als Geschäftsführer und Gesellschafter der Primärschuldnerin ausgeschieden wäre, besteht zu Recht. Ihm wurde jedoch durch die Beschränkung des Zeitraumes auf 06-07/2006 im berichtigten Haftungsbescheid vom 18. Mai 2012 genüge getan.

Weiters lässt sich für den Bw. auch aus dem Umstand, dass diese Abgaben erst nach seinem Ausscheiden bescheidmäßig festgesetzt wurden, 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 und wann die Abgabe bescheidmäßig festgesetzt wird (VwGH 23.1.2003, [2001/16/0291](#)).

Seinem Vorbringen, dass er seine Geschäftsführungstätigkeit bereits am 19. September 2006 beendet hätte, wurde durch den Berichtigungsbescheid des Finanzamtes gemäß [§ 293 BAO](#) vom 18. Mai 2012, wonach der Schreibfehler der unrichtigen Anführung der Abgaben Umsatzsteuer 06-12/2006 auf Umsatzsteuer 06-07/2006 unter Beibehaltung des korrekten Betrages von € 39.407,40 (ist bereits  $\frac{1}{3}$  von € 118.222,20 laut Bescheid für den Zeitraum 06-12/2006) korrigiert wurde, Rechnung getragen.

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](#)). Die bloße Behauptung des Bw., dass zur Entrichtung des verfahrensgegenständlichen Abga-

benrückstandes Gesellschaftsmittel nicht zur Verfügung gestanden wären, genügt aber nicht, diese auch zu beweisen.

Auch der Einwand des Bw., dass er seit der Abtretung der Gesellschaftsanteile über keine Unterlagen der GmbH mehr verfüge, vermag ihn nicht zu exkulpieren, da nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes es Sache des Geschäftsführers ist, 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), weshalb er rechtzeitig dafür hätte Sorge treffen müssen, die Buchhaltungsunterlagen zur späteren Beweisführung zu sichern.

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](#)).

Nur der Vertreter wird nämlich in der Regel jenen ausreichenden Einblick in die Gebarung des Vertretenen haben, der ihm entsprechende Behauptungen und Nachweise ermöglicht (VwGH 5.4.2011, [2009/16/0106](#)) Daher hat er für die Möglichkeit des Nachweises seines pflichtgemäßen Verhaltens vorzusorgen (VwGH 7.9.1990, [89/14/0132](#)).

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](#)).

Seitens des Bw. wurde vorgebracht, dass die Primärschuldnerin im haftungsgegenständlichen Zeitraum über keine finanziellen Mittel verfügt hätte bzw. wurde auch behauptet, es wären sämtliche Gläubiger gleich behandelt worden. Diese Behauptungen konnten mangels Vorlage von Buchhaltungsunterlagen nicht verifiziert werden.

Am Bw., dem als damaliger Geschäftsführer der Primärschuldnerin ausreichend Einblick in die Gebarung zustand, wäre es gelegen gewesen, das Ausmaß der quantitativen Unzulänglichkeit der in den Fälligkeitszeitpunkten der Abgaben zur Verfügung stehenden Mittel nachzuweisen (VwGH 19.11.1998, [97/15/0115](#)), da nicht die Abgabenbehörde das Ausreichen der Mittel zur Abgabenentrichtung nachzuweisen hat, sondern der zur Haftung herangezogene Geschäftsführer das Fehlen ausreichender Mittel (VwGH 23.4.1998, [95/15/0145](#)).

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 geforderten Liquiditätsstatus hat der Bw. jedoch nicht aufgestellt.

Im Hinblick auf die unterlassene Behauptung und Konkretisierung des Ausmaßes der Unzulänglichkeit der in den Fälligkeitszeitpunkten zur Verfügung gestandenen Mittel zur Erfüllung der vollen Abgabenverbindlichkeiten kommt eine Beschränkung der Haftung der Bw. bloß auf einen Teil der von der Haftung betroffenen Abgabenschulden nicht in Betracht (VwGH 21.1.1991, [90/15/0055](#)).

Infolge der schuldhafte 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 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](#)).

Auf Grund des Vorliegens der gesetzlichen Voraussetzungen des [§ 9 Abs. 1 BAO](#) erfolgte somit die Inanspruchnahme des Bw. als Haftungspflichtiger für die Abgabenschuldigkeiten der M-GmbH zu Recht.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 31. Oktober 2012