



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des N.N., Adresse1, vertreten durch Dr. Franz Amler, Rechtsanwalt, 3100 St. Pölten, Brunngrasse 12/2, vom 29. Dezember 2011 gegen den Bescheid des Finanzamtes Lilienfeld St. Pölten vom 28. November 2011 betreffend Haftung gemäß § 9 iVm [§ 80 BAO](#) entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit Vorhalt vom 31. August 2011 wandte sich die Abgabenbehörde erster Instanz an den nunmehrigen Berufungswerber (Bw.) betreffend Heranziehung zur Haftung gemäß [§§ 9, 80 BAO](#) für auf dem Abgabenkonto der Fa. R-GmbH aushaftende Abgabenschuldigkeiten in Höhe von insgesamt € 22.334,51 (lt. beigelegter Rückstandsaufgliederung), welche exakt den nunmehr haftungsgegenständlichen Abgabenschuldigkeiten entsprechen, das Nichtvorliegen einer schuldhaften Pflichtverletzung nachzuweisen. Sofern die Fa. R-GmbH zu den jeweiligen Fälligkeitstagen der Abgaben nicht mehr über ausreichende liquide Mittel zur (vollen) Bezahlung aller Verbindlichkeiten verfügt habe, werde der Bw. ersucht, dies durch eine Auflistung sämtlicher Gläubiger mit zum Zeitpunkt der Abgabenfälligkeiten gleichzeitig oder früher fällig gewordenen Forderungen darzulegen. In dieser Aufstellung müssten alle damaligen Gläubiger (auch die zur Gänze bezahlten) sowie die auf die einzelnen Verbindlichkeiten (Gläubiger) geleisteten Zahlungen (Quoten) enthalten sein. Außerdem seien

alle verfügbar gewesenen liquiden Mittel (Bargeld und offene Forderungen) anzugeben bzw. gegenüberzustellen. Es stehe dem Bw. frei, die maßgebliche finanzielle Situation zum Eintritt der Abgabefälligkeiten, die offenen Verbindlichkeiten und die erbrachten Tilgungsleistungen an alle einzeln anzuführenden Gläubiger auch auf eine andere Art und Weise einwandfrei bekanntzugeben.

Im Falle der Nichterbringung eines Gleichbehandlungsnachweises müsse das Finanzamt davon ausgehen, dass der Bw. die ihm obliegende Verpflichtung, die fällig gewordenen Abgaben aus den verwalteten Mitteln zu entrichten, schuldhaft verletzt habe und diese Pflichtverletzung auch ursächlich für den Abgabenausfall sei. Unter diesen Umständen hafte er für die uneinbringlichen Abgabenschuldigkeiten im vollen Ausmaß.

Mit Schreiben vom 27. September 2011 antwortete der Bw., er habe sich als Geschäftsführer der Fa. R-GmbH ab dem Zeitpunkt der Gründung im November 2011 persönlich mit hohem Arbeitseinsatz um eine positive Entwicklung bemüht. Aufgrund der hohen Anlaufkosten für Investitionen, Werbung und Markterschließung sei mit Gewinnen erst ab dem dritten Bestandsjahr zu rechnen gewesen, in welchem jedoch wegen der aktuellen Wirtschaftskrise die Umsätze massiv eingebrochen seien. Die Hausbank habe in dieser Situation eine finanzielle Überbrückung nicht gewährt und der Bw. sei gezwungen gewesen, aus eigenem einen Konkursantrag zu stellen.

Zum Zeitpunkt der Konkurseröffnung seien folgende Verbindlichkeiten offen gewesen:

Verbindlichkeiten an Lieferanten ca. € 250.000,00,

Verbindlichkeiten gegenüber Gebietskrankenkasse und Magistrat ca. € 40.000,00,

Verbindlichkeiten gegenüber dem Finanzamt ca. € 60.000,00 und

Verbindlichkeiten an Gehältern und Löhnen ca. € 80.000,00.

Bereits ab dem Frühjahr 2009 hätten keine offenen Verbindlichkeiten mehr bezahlt werden können, weil weder Barmittel noch Guthaben bei der Bank zur Verfügung gestanden seien bzw. diese gerade ausgereicht hätten, um die notwendigsten laufenden Kosten abzudecken und die für den Weiterbetrieb notwendigen Waren zu bezahlen. Leider hätten auch die Umsätze der Herbstsaison 2009 nicht ausgereicht, die Krise wie erhofft zu überwinden, da die Umsätze aufgrund der Wirtschaftskrise weit unter den Erwartungen geblieben seien und Großkunden wegen Zahlungsunfähigkeit ausgefallen seien.

In den offenen Verbindlichkeiten der Löhne und Gehälter seien Gehälter der mittätigen Gesellschafter in Höhe von rund € 52.000,00 enthalten, welche auch im Konkurs nicht angemeldet hätten werden können. Dies betreffe das Gehalt von R.V. sowie das persönliche

Gehalt des Bw., welches zwar monatlich abgerechnet, aber ab Frühsommer 2009 nicht mehr ausbezahlt worden sei, um die Liquidität zu verbessern.

Als Nachweis dafür, dass keine Gläubigerbevorzugung vorliege, lege der Bw.

Lieferanten-OP Listen per Stichtag 31.5.2009 und 28.2.2010,

Lieferanten Kontendruck vom 1.3.2009-28.2.2010,

Saldenliste 12 Monate, aus welcher die Entwicklung der Verbindlichkeiten ersichtlich sei, einen Ausdruck aller Zahlungsein- und ausgänge X-Bank, Y-Bank und Kassa vom 1.3.2009-28.2.2010 vor.

Die Reduktion der Lieferverbindlichkeit per Ende Geschäftsjahr 2009/2010 resultiere nicht aus erfolgten Zahlungen, sondern aus der Gegenverrechnung einer Lieferantenverbindlichkeit mit einer Kundenzahlung aus einem laufenden Geschäft, welche aufgrund deren gespannten finanziellen Lage über ein Treuhandkonto abgewickelt worden sei.

Hieraus sei klar ersichtlich, dass keine alten Verbindlichkeiten beglichen worden seien, sondern ausschließlich laufende Warenlieferungen, welche für laufende Geschäfte notwendig gewesen seien, sowie laufende Kosten wie Strom, Akontozahlungen an die Mitarbeiter oder Miete bezahlt worden seien. Diese Zahlungen seien aus laufenden Einnahmen Zug um Zug geleistet worden.

Es seien in diesem Zeitraum keine liquiden Mittel für die Begleichung älterer Verbindlichkeiten vorhanden gewesen, alle diesbezüglich mit der Hausbank geführten laufenden Verhandlungen seien gescheitert.

Aus den angeführten Gründen und den übergebenen Unterlagen gehe eindeutig hervor, dass zu keinem Zeitpunkt eine Fahrlässigkeit des Bw. vorgelegen habe, auch nicht eine geringfügige.

Mit Bescheid vom 28. November 2011 wurde der Bw. in der Folge als Geschäftsführer der Fa. R-GmbH (Primärschuldnerin) als Haftungspflichtiger gemäß [§ 9 BAO](#) in Verbindung mit [§ 80 BAO](#) für aushaftende Abgabenschuldigkeiten der Primärschuldnerin im Ausmaß von € 22.334,51 in Anspruch genommen. Dieser Betrag gliedert sich wie folgt:

Abgabenart	Zeitraum	Betrag in Euro
Umsatzsteuer	04/2009	335,58
Umsatzsteuer	05/2009	2.869,26
Umsatzsteuer	06/2009	2.519,10
Umsatzsteuer	07/2009	2.307,32

Umsatzsteuer	08/2009	2.441,38
Umsatzsteuer	09/2009	279,75
Umsatzsteuer	10/2009	461,50
Lohnsteuer	05/2009	1.521,09
Lohnsteuer	06/2009	2.301,88
Lohnsteuer	07/2009	1.398,69
Lohnsteuer	08/2009	1.800,89
Lohnsteuer	09/2009	96,13
Körperschaftsteuer	07-09/2009	349,60
Körperschaftsteuer	10-12/2009	351,20
Dienstgeberbeitrag	05/2009	587,34
Dienstgeberbeitrag	06/2009	1.008,36
Dienstgeberbeitrag	07/2009	430,17
Dienstgeberbeitrag	08/2009	530,49
Dienstgeberbeitrag	09/2009	96,21
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	05/2009	53,52
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	06/2009	91,87
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	07/2009	39,19
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	08/2009	48,34
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	09/2009	8,76
Verspätungszuschlag (Z)	07/2009	115,37
Pfändungsgebühr	2009	291,08
Barauslagenersatz	2009	0,44
	gesamt:	22.334,51

Zur Begründung wurde dazu seitens des Finanzamtes ausgeführt, die Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgabenforderungen sei aufgrund des bereits abgeschlossenen Insolvenzverfahrens über das Vermögen der Fa. R-GmbH gegeben.

Nach ständiger Rechtsprechung habe der Vertreter zweifelsfrei darzutun, aus welchen Gründen ihm die Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten unmöglich gewesen sei, widrigenfalls angenommen werden könne, dass die Pflichtverletzung schuldhaft gewesen sei.

Im Zuge der Vorhaltsbeantwortung vom 27. September 2011 sei vom Bw. vorgebracht worden, dass bereits ab dem Frühjahr 2009 keine offenen Verbindlichkeiten mehr bezahlt worden seien, weil weder Barmittel noch Guthaben bei der Bank zur Verfügung gestanden wären bzw. diese gerade ausgereicht hätten, um die notwendigsten laufenden Kosten abzudecken und die für den Weiterbetrieb notwendigen Waren zu bezahlen. Es seien somit keine alten Verbindlichkeiten beglichen worden, sondern ausschließlich laufende Warenlieferungen, welche für die laufenden Geschäfte notwendig gewesen und Zug um Zug aus den laufenden Einnahmen bezahlt worden seien. Damit stehe fest, dass der Bw. im gesamten Haftungszeitraum eine Differenzierung zwischen den Gläubigern vorgenommen habe, indem ausschließlich Zug um Zug Lieferanten bezahlt worden seien. Damit liege eine schuldhafte Pflichtverletzung, welche für den Abgabenausfall ursächlich gewesen sei, vor. Im gegenständlichen Verfahren wäre eine Haftung für die offenen Abgabenschulden allenfalls nicht zum Tragen gekommen, wenn von der Primärschuldnerin bei der Verteilung der zur Verfügung gestandenen Mittel alle Gläubiger gleichbehandelt worden wären. Von einer Gleichbehandlung der Abgabenschuldigkeiten mit anderen Verbindlichkeiten (Zug um Zug Geschäfte) könne bei Begleichung von laufenden Kosten wie Strom, Zahlungen an die Mitarbeiter und der Miete wohl keine Rede sein. In diesem Falle hafte der Bw. als Vertreter für die von der Haftung betroffenen Abgabenschulden zur Gänze.

Die Geltendmachung der Haftung liege im Ermessen der Abgabenbehörde, das sich innerhalb der vom Gesetz aufgezeigten Grenzen zu halten habe ([§ 20 BAO](#)). Innerhalb dieser Grenzen seien Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Die Geltendmachung der Haftung stelle die letzte Möglichkeit zur Durchsetzung des Abgabenanspruches dar, wobei die Vermeidung eines endgültigen Abgabenausfalles ein wesentliches Ermessenskriterium darstelle. Der Bw. sei im Zeitpunkt der Fälligkeit der aushaftenden Abgabenschulden der einzige handelsrechtliche Geschäftsführer der Fa. R-GmbH gewesen, somit der einzige in Betracht kommende Haftende im Sinne des [§ 9 Abs. 1 BAO](#) iVm [§ 80 BAO](#). Die Abgabenschuldigkeiten könnten bei der GmbH nicht mehr eingebracht werden. Darüber hinaus habe der Bw. keine in seiner wirtschaftlichen Lage gelegenen Billigkeitsgründe vorgetragen, weswegen das Finanzamt in seiner Inanspruchnahme als Haftender eine Unbilligkeit im Sinne einer Unzumutbarkeit nicht erblicken könne.

Gegen diesen Bescheid des Bw. richtet sich die vorliegende frist- und formgerechte Berufung des Bw. vom 29. Dezember 2011, mit welcher die Abänderung dahingehend beantragt wird, dass der Bw. nicht zur Haftung herangezogen werde.

Die Höhe des geltend gemachten Betrages stelle der Bw. außer Streit, auch die Tatsache des Insolvenzverfahrens mit entsprechender Quotenzahlung.

Zur Begründung der Haftung führe die Erstbehörde aus, dass der Bw. die Gläubiger nicht gleichmäßig befriedigt und sohin ein Verschulden an dem Entstehen der offenen Abgabenschuldigkeiten hätte.

Dies sei unrichtig, da er lediglich bestrebt gewesen sei, den Betrieb aufrecht zu erhalten und höhere Verbindlichkeiten hintanzuhalten und darüber hinaus der inkriminierte Zeitraum lediglich sechs Monate betragen habe. Die Erstbehörde habe auch nicht festgestellt, welche übrigen Verbindlichkeiten zum Zeitpunkt der Insolvenzeröffnung noch vorhanden gewesen seien. Es hätte dies festgestellt werden müssen, um zu erkennen, dass der Bw., soweit für ihn irgendwie möglich und erkennbar, sämtliche Gläubiger gleichbehandelt habe. Die Erstbehörde habe auch nicht festgestellt, dass er in den letzten zwölf Monaten weder Urlaub gehabt noch Gehalt ausbezahlt erhalten habe und auch als Geschäftsführer vom ISG Fonds keinerlei Refundierungen erhalten habe. Wäre dies festgestellt worden, so hätte die Erstbehörde zum Schluss kommen müssen, dass der Bw. nahezu in gleicher Höhe auf Einkommen bzw. Lohn verzichtet habe bzw. darauf verzichten habe müssen. Eine Haftung würde nunmehr eine unzumutbare Härte darstellen. Die Erstbehörde stelle auch keinerlei Feststellungen über seine Vermögensbestandteile bzw. sein derzeitiges Einkommen an, dies wäre aber ebenfalls notwendig gewesen, um festzustellen, dass eine Haftungsheranziehung seiner Person unbillig sei.

Insofern der Bw. diese Umstände in erster Instanz nicht vorgebracht habe, sei darauf zu verweisen, dass er nicht rechtsfreundlich vertreten gewesen sei. Die Behörde hätte ihn daher entsprechend in diesem Umfang anzuleiten gehabt. Darüber hinaus habe die Erstbehörde lediglich lapidar Abgabenschuldigkeiten der Fa. R-GmbH im Zeitraum von April 2009 bis September 2009 angeführt, ohne im Einzelnen zu begründen, warum er gerade für diese Zeiträume zur Haftung herangezogen werde.

Wie schon oben ausgeführt sei auch ein konkretes Vorbringen bzw. konkrete Feststellungen, warum der Bw. ein Verschulden an der Nichtentrichtung der Abgaben tragen solle und an der Zumutbarkeit, insbesondere des Nichtvorliegens von Billigkeitsgründen, nicht getroffen worden, was den Bescheid mit Rechtswidrigkeit des Inhaltes behafte.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 2. Februar 2012 wies die Abgabenbehörde erster Instanz die gegenständliche Berufung als unbegründet ab. Nach Zitieren der maßgeblichen Gesetzesbestimmungen und der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes wird begründend ausgeführt, der Bw. sei ab 3. November 2007 Geschäftsführer der Primärschuldnerin gewesen. Die Uneinbringlichkeit der Abgabeforderungen sei aufgrund des bereits abgeschlossenen Insolvenzverfahrens bei der Fa. R-GmbH gegeben.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes habe der Vertreter darzutun, aus welchen Gründen ihm die Erfüllung der abgabenrechtlichen Pflichten unmöglich gewesen sei, widrigenfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung im Sinne des [§ 9 Abs. 1 BAO](#) angenommen werden dürfe. In seiner Berufung vom 29. Dezember 2011 habe der Bw. erklärt, es sei unrichtig, dass die Gläubiger nicht gleichmäßig befriedigt wurden und sohin kein Verschulden an der Nichtentrichtung der haftungsgegenständlichen Abgabenschuldigkeiten bestehe. Es werde angegeben, der Bw. sei lediglich bestrebt gewesen, den Betrieb aufrecht zu erhalten. Auch sei seitens des Finanzamtes St. Pölten nicht festgestellt worden, welche übrigen Verbindlichkeiten zum Zeitpunkt der Insolvenzeröffnung noch vorhanden gewesen seien und hätte dies festgestellt werden müssen, um zu erkennen, dass der Bw. soweit als möglich sämtliche Gläubiger gleich behandelt habe.

Dazu werde festgehalten, dass bereits im Zuge der Vorhaltsbeantwortung vom 27. September 2011 vom Bw. vorgebracht worden sei, dass bereits ab dem Frühjahr 2009 keine offenen Verbindlichkeiten mehr bezahlt hätten werden können, weil weder Barmittel noch Guthaben bei der Bank zur Verfügung gestanden seien bzw. diese gerade ausgereicht hätten, um die notwendigsten laufenden Kosten abzudecken und die für den Weiterbetrieb notwendigsten laufenden Kosten bzw. Waren zu bezahlen. Es seien somit keine alten Verbindlichkeiten beglichen, sondern ausschließlich laufende Warenlieferungen, welche für die laufenden Geschäfte notwendig gewesen seien, Zug um Zug aus den laufenden Einnahmen gezahlt worden. Somit stehe fest, dass der Bw. im gesamten Haftungszeitraum eine Differenzierung zwischen den Gläubigern vorgenommen habe, indem er ausschließlich Zug um Zug Lieferanten bezahlt habe. Damit liege eine schuldhafte Pflichtverletzung, welche für den Abgabenausfall ursächlich gewesen sei, vor. Im gegenständlichen Verfahren wäre eine Haftung für die offenen Abgabenschuldigkeiten allenfalls dann nicht zum Tragen gekommen, wenn von der Primärschuldnerin bei der Verteilung der zur Verfügung gestandenen Mittel alle Gläubiger gleich behandelt worden wären. Von einer Gleichbehandlung der Abgabenschuldigkeiten mit anderen Verbindlichkeiten (Zug um Zug Geschäften) könne bei Begleichung der laufenden Kosten wie Strom, Zahlungen an die Mitarbeiter oder Miete wohl keine Rede sein. In diesem Fall hafte der Bw. als Vertreter für die von der Haftung betroffenen Abgabenschuldigkeiten zur Gänze.

Im Vorhalteverfahren sei der Bw. bereits ersucht worden, durch Erstellung einer Liquiditätsaufstellung seiner Nachweispflicht nachzukommen, dass im Haftungszeitraum keine Mittel zur Bezahlung der Verbindlichkeiten der GmbH vorhanden gewesen seien bzw. auch keine Ungleichbehandlung der Gläubiger in der Befriedigung ihrer Forderungen stattgefunden habe. Es sei keine Aufstellung über die gleichmäßige Befriedigung aller Gläubiger vorgelegt worden, stattdessen sei vom Bw. bekannt gegeben worden, dass sehr wohl die notwendigsten laufenden Kosten bezahlt worden seien. Somit könne es nicht Aufgabe der Abgabenbehörde sein, durch nochmalige Erhebungen festzustellen, welche übrigen Verbindlichkeiten zum Zeitpunkt der Insolvenzeröffnung noch vorhanden gewesen seien, um zu erkennen, dass sämtliche Gläubiger gleichbehandelt wurden, wenn vom Bw. ohnehin schon bekanntgegeben worden sei, dass er die laufenden Geschäfte weiter geführt habe.

Die Geltendmachung der Haftung liege im Ermessen der Abgabenbehörde, das sich innerhalb der vom Gesetz aufgezeigten Grenzen zu halten habe ([§ 20 BAO](#)). Innerhalb dieser Grenzen seien Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Die Geltendmachung der Haftung stelle die letzte Möglichkeit der Durchsetzung des Abgabenspruches dar, wobei die Vermeidung eines endgültigen Abgabenausfalles ein wesentliches Ermessenskriterium darstelle. Aus dem auf die Hereinbringung der Abgabenschuld beim Haftenden gerichteten Besicherungszweck der Haftungsnorm folge, dass die Geltendmachung der Haftung in der Regel ermessenskonform sei, wenn die betreffende Abgabe beim Primärschuldner uneinbringlich sei. Im Übrigen werde auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes verwiesen, wonach selbst eine Vermögenslosigkeit oder das Fehlen von Einkünften des Haftungspflichtigen der Haftung nicht entgegenstehe. Es treffe nicht zu, dass die Haftung nur bis zur Höhe der aktuellen Einkünfte und des aktuellen Vermögens des Haftungspflichtigen geltend gemacht werden dürfe. Vielmehr könne die Haftung selbst dann zweckmäßig sein, wenn die Haftungsschuld im Zeitpunkt der Geltendmachung uneinbringlich sei, da dies nicht ausschließe, dass künftig neu hervorgekommenes Vermögen oder künftig erzielte Einkünfte zur Einbringlichkeit führen könnten.

Auch sei im Rahmen der Ermessensübung zu berücksichtigen, dass im Zeitraum der Geschäftsführertätigkeit des Bw. ein beträchtlicher Abgabenrückstand auf dem Abgabenkonto der Fa. R-GmbH entstanden und angewachsen sei und er als Geschäftsführer die Möglichkeit gehabt hätte, zeitnah entsprechende Maßnahmen zur Vermeidung der Haftungsfolgen zu setzen. Insgesamt gesehen würden sich keine Anhaltspunkte ergeben, aus denen geschlossen werden könnte, dass die Inanspruchnahme zur Haftung zu Unrecht erfolgt wäre.

Auf den Verweis, dass der Bw. nicht rechtsfreundlich vertreten gewesen wäre und die Behörde ihn daher entsprechend anleiten hätte müssen, werde festgestellt, dass dies erst bei Eingaben an den VwGH bzw. VfGH die Rechtsvertretung zwingend vorgeschrieben sei.

Dem Vorbringen, dass die Erstbehörde lediglich lapidar Abgabenschuldigkeiten der Fa. R-GmbH im Zeitraum von April 2009 bis September 2009 angeführt hätte, ohne im Einzelnen zu begründen, warum sie gerade für diese Zeiträume die Haftung ausspreche, werde entgegengehalten, dass die Abgabenschuldigkeiten dezidiert nach Abgabensart, Zeitraum und Höhe aufgeschlüsselt worden seien. Wie auch schon im Haftungsbescheid angeführt, sei der Bw. im Fälligkeitszeitpunkt der aushaftenden Abgabenschuldigkeiten der einzige handelsrechtliche Geschäftsführer gewesen, somit der einzig in Betracht kommende Haftende im Sinne des [§ 9 Abs. 1 BAO](#). Da die Abgabenschulden bei der GmbH nicht mehr eingebracht werden könnten, sei der Bw. als Geschäftsführer zur Haftung heranzuziehen gewesen.

Insgesamt würden sich keine Anhaltspunkte ergeben, aus denen geschlossen werden könnte, dass die Inanspruchnahme zur Haftung zu Unrecht erfolgt wäre.

Mit Schriftsatz vom 15.2.2012 beantragte der Bw. die Entscheidung der Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz ohne ein weiteres Berufungsvorbringen zu erstatten.

Über die Berufung wurde erwogen:

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

Gemäß § 80 Abs. 1 BAO haben die zur Vertretung juristischer Personen berufenen Personen und die gesetzlichen Vertreter natürlicher Personen alle Pflichten zu erfüllen, die den von ihnen Vertretenen obliegen, und sind befugt, die diesen zustehenden Rechte wahrzunehmen. Sie haben insbesondere dafür zu sorgen, dass die Abgaben aus den Mitteln, die sie verwalten, entrichtet werden.

Laut Firmenbuch war der Bw. im Zeitraum 3. November 2007 bis zur Eröffnung des Konkursverfahrens über das Vermögen der Fa. R-GmbH mit Beschluss des Landesgerichtes St. Pölten vom X-Datum deren alleinvertretungsbefugter handelsrechtlicher Geschäftsführer und zählt somit zum Kreis der im [§ 80 Abs. 1 BAO](#) genannten gesetzlichen Vertreter, welche zur Haftung gemäß [§ 9 Abs. 1 BAO](#) herangezogen werden können.

Die Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgabenschuldigkeiten in Höhe von 80% der im angesprochenen Insolvenzverfahren angemeldeten Abgabenforderungen steht aufgrund der rechtskräftigen Bestätigung eines 20%igen Zwangsausgleiches (Beschluss des

Landesgerichtes St. Pölten vom 7. September 2010, Zl. XY), welcher in der Folge von der Primärschuldnerin auch erfüllt wurde, fest.

Die rechtskräftige Bestätigung des Zwangsausgleiches des Primärschuldners steht der Haftungsinanspruchnahme auch für die Ausgleichsquote übersteigende Abgabenschuldigkeiten nicht entgegen (vgl. VwGH 29.7.2004, [2003/16/0137](#); VwGH 21.2.2005, [2001/17/0075](#)).

Die Höhe der haftungsgegenständlichen Abgabenschuldigkeiten, das Vorliegen einer Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten durch Nichtentrichtung der haftungsgegenständlichen Abgabenschuldigkeiten zu deren Fälligkeitstagen und auch deren Uneinbringlichkeit in Höhe des die Zwangsausgleichsquote übersteigenden Betrages (80%) hat der Bw. mit der gegenständlichen Berufung außer Streit gestellt.

Im Haftungsverfahren ist es Aufgabe des gesetzlichen Vertreters darzutun, weshalb er in seinem Verantwortungsbereich als Geschäftsführer nicht dafür Sorge getragen habe, dass die fälligen Abgabenschuldigkeiten der Primärschuldnerin entrichtet wurden, widrigenfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung angenommen werden darf (z.B. VwGH 24.6.2010, [2009/16/0206](#)). In der Regel wird nämlich nur der Vertreter jenen ausreichenden Einblick in die Gebarung des Vertretenen haben, der ihm entsprechende Behauptungen und Nachweise ermöglicht (vgl. VwGH 25.2.2010, [2009/16/0246](#)).

Das Ausreichen der Mittel zur Abgabentrachtung hat nicht die Abgabenbehörde nachzuweisen; vielmehr hat der Vertreter das Fehlen ausreichender Mittel schlüssig darzulegen (vgl. VwGH 15.6.2005, [2005/13/0048](#)).

Reichen die Mittel des Vertretenen nicht aus, die offenen Schuldigkeiten zur Gänze zu entrichten, so ist der Vertreter grundsätzlich zur Befriedigung der Schulden im gleichen Verhältnis (anteilig) verpflichtet (Gleichbehandlungsgrundsatz). Die Gleichbehandlung sämtlicher Gläubiger bezieht sich auf die jeweiligen Fälligkeitszeitpunkte einerseits und das Vorhandensein liquider Mittel andererseits (VwGH 21.12.2005, [2004/14/0146](#)). Der Vertreter darf hierbei Abgabenschuldigkeiten nicht schlechter behandeln als die übrigen Schuldner.

Eine Verletzung der Gleichbehandlung von Gläubigern kann sich nicht nur bei Abzahlung bereits bestehender Verbindlichkeiten ergeben, sondern auch bei Barzahlung neuer Materialien (VwGH 28.9.2004, [2001/14/0176](#)) oder laufender Ausgaben wie zum Beispiel für Miete (VwGH 25.1.1999, [97/17/0144](#)) und Strom (VwGH 10.9.1998, [96/15/0053](#)). Auch die vorrangige Entrichtung von Löhnen verletzt die Pflicht zur Gleichbehandlung aller Gläubiger.

Bei Verletzung des Gleichbehandlungsgrundsatzes erstreckt sich die Haftung des Vertreters nur auf jenen Betrag, um den bei gleichmäßiger Behandlung sämtlicher Gläubiger die Abgabenbehörde mehr erlangt hätte, als sie infolge des pflichtwidrigen Verhaltens des Vertreters tatsächlich bekommen hat (z.B. VwGH 11.5.2000, [2000/16/0347](#)). Dem Vertreter obliegt der Nachweis, welcher Betrag bei Gleichbehandlung sämtlicher Gläubiger – bezogen auf die jeweiligen Fälligkeitszeitpunkte einerseits und das Vorhandensein liquider Mittel andererseits – an die Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre (vgl. VwGH 21.3.2012, [2012/16/0048](#)). Die pauschale Behauptung einer Gleichbehandlung aller Gläubiger reicht nicht aus (VwGH 22.9.1999, 99/15/0049).

Wie von der Abgabenbehörde erster Instanz im angefochtenen Haftungsbescheid und auch in der Berufungsvorentscheidung vom 2.2.2012 zu Recht dargelegt, hat der Bw. im zugrunde liegenden Haftungsverfahren zwar die Gleichbehandlung sämtlicher Gläubiger behauptet und ausgeführt, er habe im haftungsgegenständlichen Zeitraum keine alten Verbindlichkeiten beglichen, sondern ausschließlich laufende Warenlieferungen sowie sonstige laufende Kosten wie Strom, Akontozahlungen an die Mitarbeiter oder Miete zur Aufrechterhaltung der Geschäftstätigkeit Zug um Zug bezahlt. Mit diesem Vorbringen gesteht der Bw. im Lichte der oben zitierten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes eine Verletzung des Gleichbehandlungsgrundsatzes und eine Benachteiligung der Abgabenschuldigkeiten ein. Trotz konkreter Aufforderung in dem dem gegenständlichen Haftungsbescheid vorangegangenen Haftungsvorhalt vom 31. August 2011, eine Auflistung sämtlicher Gläubiger mit zum Zeitpunkt der Abgabefälligkeiten gleichzeitig oder früher fällig gewordenen Forderungen, die verfügbar gewesen liquiden Mittel sowie auf die einzelnen Verbindlichkeiten geleisteten Zahlungen dazulegen, somit einen Gleichbehandlungsnachweis zu erbringen, und trotz diesbezüglichen Hinweis in der Berufungsvorentscheidung, dass er dieser Aufforderung zur Erstellung einer Liquiditätsrechnung nicht nachgekommen ist, hat es der Bw. unterlassen, das Ausmaß der quantitativen Unzulänglichkeit der vorhandenen liquiden Mittel und die Höhe der bei Einhaltung des Gleichbehandlungsgrundsatzes zu entrichtenden Teilquoten an Abgabenschuldigkeiten dazulegen bzw. zu berechnen, weswegen die Abgabenbehörde erster Instanz zu Recht die Haftung für das volle Ausmaß der als uneinbringlich anzusehenden haftungsgegenständlichen Abgabenschuldigkeiten ausgesprochen hat.

Ausgenommen vom Gleichbehandlungsgrundsatz sind nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes die haftungsgegenständlichen Beträge an Lohnsteuer für die Monate 5-9/2009. Reichen nämlich dem Arbeitgeber die zur Verfügung stehenden Mittel zur Zahlung des vollen vereinbarten Arbeitslohnes nicht aus, so hat er die Lohnsteuer von dem tatsächlich zur Auszahlung gelangenden niedrigeren Betrag zu berechnen und einzubehalten ([§ 78 Abs. 3 EStG 1988](#)). In solchen Fällen dürfen Löhne somit nicht in voller Höhe ausgezahlt

werden und sind anteilig zu kürzen; die auf den gekürzten Lohnbetrag entfallende Lohnsteuer ist zur Gänze zu entrichten (vgl. z.B. VwGH 16.2.2000, [95/15/0046](#)). Eine derartige Kürzung der ausbezahlten Löhne, um eine Entrichtung auch der darauf entfallenden Beträge an Lohnsteuer zu gewährleisten, hat der Bw. im gegenständlichen Haftungsverfahren weder behauptet noch dargelegt, im Gegenteil hat er die haftungsgegenständlichen Abgabenschuldigkeiten außer Streit gestellt, weswegen von einer schuldhaften Pflichtverletzung ausgegangen werden kann.

Wenn der Bw. mit der gegenständlichen Berufung vorbringt, die Erstbehörde hätte nicht festgestellt, welche übrigen Verbindlichkeiten zum Zeitpunkt der Insolvenzeröffnung noch vorhanden waren und es hätte dies festgestellt werden müssen, um zu erkennen, dass der Bw., soweit irgendwie möglich und für ihn erkennbar, sämtliche Gläubiger gleichbehandelt habe, so kann ihm dieses Vorbringen schon deswegen nicht zum Erfolg verhelfen, weil ihm schon im Haftungsvorhalt vom 31. August 2011 klar dargelegt wurde, dass sich der Nachweis der Gleichbehandlung auf die jeweiligen Fälligkeitstage der haftungsgegenständlichen Abgabenschuldigkeiten und nicht auf den Zeitpunkt der Konkurseröffnung zu beziehen hat.

Wenn der Bw. in der gegenständlichen Berufung weiters vorbringt, insofern er (haftungsbefreiende) Umstände in erster Instanz (gemeint wohl bis zur Erlassung des Haftungsbescheides) nicht vorgebracht habe, sei darauf zu verweisen, dass er nicht rechtsfreundlich vertreten gewesen sei und die Behörde hätte ihn daher entsprechend in diesem Umfang anzuleiten gehabt, ist diesem Vorbringen zu begegnen, dass mit dem, dem gegenständlichen Haftungsbescheid vorangegangenen Haftungsvorhalt vom 31. August 2011 der Bw. umfangreich und genau dahingehend belehrt wurde, welche Unterlagen und Beweismittel der Abgabenbehörde vorzulegen bzw. welche Fragen zu beantworten sind, um einen Haftungsausspruch gemäß [§§ 9, 80 BAO](#) hintanzuhalten. Wie bereits ausgeführt, ist der Bw. dieser Aufforderung im Haftungsverfahren nicht ausreichend nachgekommen, weswegen die Abgabenbehörde erster Instanz zu Recht von einer schuldhaften Pflichtverletzung im Sinne des [§ 9 Abs. 1 BAO](#) ausgegangen ist. Im Übrigen ist dem Bw. dazu auch noch zu begegnen, dass sich die Manuduktionspflicht der Abgabenbehörde bei unvertretenen Abgabepflichtigen lediglich auf zu setzende Verfahrenshandlungen und nicht auf eine umfangreiche Rechtsberatung, welche im gegenständlichen Fall sogar schriftlich erfolgt ist, erstreckt.

Die Inanspruchnahme zur Haftung gemäß [§ 9 Abs. 1 BAO](#) setzt weiters voraus, dass die schuldhafte Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten kausal für die Uneinbringlichkeit ist. Bei schuldhafter Pflichtverletzung darf die Abgabenbehörde, entsprechend der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, mangels dagegen sprechender Umstände

annehmen, dass die Pflichtverletzung Ursache für die Uneinbringlichkeit ist (vgl. VwGH 13.4.2005, 2003/13/0177, 0178).

Wenn der Bw. mit der gegenständlichen Berufung auch vorbringt, die Inanspruchnahme zur Haftung würde für ihn eine unzumutbare Härte darstellen und wäre unbillig, zumal er in den letzten zwölf Monaten auf sein Geschäftsführergehalt verzichtet habe und auch vom ISG-Fonds keinerlei Refundierungen erhalten habe, so ist zu diesem das Ermessen ([§ 20 BAO](#)) betreffende Vorbringen insoweit auf die ausfällige Begründung der Berufungsvorentscheidung, welche im Antrag auf Vorlage der Berufungen die Abgabenbehörde zweiter Instanz unwidersprochen blieb, zu verweisen. Wenn weiters die Abgabenbehörde erster Instanz Zweckmäßigkeitserwägungen dahingehend anstellt, dass im gegenständlichen Fall die Haftungsinanspruchnahme des Bw. die einzig verbleibende Möglichkeit ist, die uneinbringlich gewordenen Abgabenschuldigkeiten noch einbringlich zu machen und auch ausführt, dass selbst bei derzeit gegebener Uneinbringlichkeit des Haftungsbetrages beim Bw. eine künftige Besserung seiner Einkommens- und Vermögenssituation jedenfalls möglich und die Haftungsinanspruchnahme somit zweckmäßig ist, so kann darin kein Fehler in der Ermessensübung erblickt werden, zumal im gegenständlichen Fall das Interesse der Allgemeinheit an der Einbringlichmachung des Abgabenanspruches dem Einzelinteresse des Bw., nicht zur Haftung herangezogen zu werden, jedenfalls der Vorzug zu geben ist.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 5. März 2013