



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Abel & Abel Rechtsanwälte GmbH, 1010 Wien, Franz-Josefs-Kai 49/19, vom 30. September 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 2/20/21/22 vom 26. August 2009 betreffend Haftung gemäß § 9 iVm § 80 BAO entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben und die Haftungsschuld für nachstehende Abgaben auf € 18.033,47 herabgesetzt:

| <i>Abgabe</i> | <i>anteiliger Abgabenbetrag abzüglich Konkursquote</i> |
|-------------------------------|--|
| Umsatzsteuer 2006 | 67,55 |
| Stundungszinsen 2007 | 47,63 |
| Säumniszuschlag 2007 | 73,37 |
| Pfändungsgebühr 2007 | 116,92 |
| Barauslagenersatz 2007 | 0,21 |
| Umsatzsteuer 07/2007 | 1.780,27 |
| Werbeabgabe 07/2007 | 40,94 |
| Säumniszuschlag 2007 | 110,81 |
| Umsatzsteuer 09/2007 | 1.313,94 |
| Werbeabgabe 09/2007 | 270,95 |
| Umsatzsteuer 10/2007 | 2.404,11 |
| Werbeabgabe 2006 | 380,44 |
| Verspätungszuschlag 07/2007 | 306,00 |
| Umsatzsteuer 11/2007 | 4.955,25 |
| Werbeabgabe 11/2007 | 62,03 |
| Säumniszuschlag 2007 | 107,86 |
| Säumniszuschlag 2007 | 70,91 |
| Körperschaftsteuer 01-03/2008 | 151,67 |
| Umsatzsteuer 12/2007 | 2.825,95 |
| Kammerumlage 10-12/2007 | 18,32 |
| Stundungszinsen 2007 | 162,35 |
| Umsatzsteuer 01/2008 | 541,20 |
| Stundungszinsen 2008 | 196,88 |

| | |
|-------------------------------|----------|
| Verspätungszuschlag 10/2007 | 104,13 |
| Verspätungszuschlag 11/2007 | 152,22 |
| Säumniszuschlag 2007 | 26,03 |
| Säumniszuschlag 2008 | 38,06 |
| Stundungszinsen 2008 | 38,86 |
| Verspätungszuschlag 12/2007 | 92,69 |
| Körperschaftsteuer 04-06/2007 | 96,67 |
| Umsatzsteuer 03/2008 | 50,99 |
| Säumniszuschlag 2008 | 36,03 |
| Säumniszuschlag 2008 | 11,87 |
| Stundungszinsen 2008 | 60,88 |
| Umsatzsteuer 04/2008 | 1.319,78 |

Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom 25. August 2009 wurde der über das Vermögen der M-GmbH am 27. Juni 2008 eröffnete Konkurs nach Verteilung einer Quote von 15,369694 % aufgehoben.

Mit Bescheid vom 26. August 2009 wurde der Berufungswerber (Bw.) gemäß § 9 Abs. 1 BAO iVm. § 80 BAO als Geschäftsführer der M-GmbH für Abgaben in der Höhe von € 58.050,56, nämlich

| <i>Abgabe</i> | <i>Betrag</i> | <i>Fälligkeit</i> |
|-------------------------------|---------------|-------------------|
| Umsatzsteuer 2006 | 504,24 | 15. 02. 2007 |
| Umsatzsteuer 05/2007 | 3.764,23 | 16. 07. 2007 |
| Stundungszinsen 2007 | 92,11 | 18. 07. 2009 |
| Säumniszuschlag 2007 | 141,08 | 16. 08. 2009 |
| Pfändungsgebühr 2007 | 298,00 | 06. 09. 2007 |
| Barauslagenersatz 2007 | 0,55 | 06. 09. 2007 |
| Säumniszuschlag 2007 | 282,45 | 17. 09. 2007 |
| Werbeabgabe 07/2007 | 103,59 | 17. 09. 2007 |
| Umsatzsteuer 07/2007 | 6.975,66 | 17. 09. 2007 |
| Umsatzsteuer 09/2007 | 5.971,38 | 15. 11. 2007 |
| Werbeabgabe 09/2007 | 1.231,39 | 15. 11. 2007 |
| Werbeabgabe 2006 | 903,40 | 17. 12. 2007 |
| Umsatzsteuer 10/2007 | 5.708,84 | 17. 12. 2007 |
| Verspätungszuschlag 07/2007 | 726,63 | 21. 12. 2007 |
| Werbeabgabe 11/2007 | 69,15 | 15. 01. 2008 |
| Umsatzsteuer 11/2007 | 8.345,46 | 15. 01. 2008 |
| Säumniszuschlag 2007 | 181,66 | 17. 01. 2008 |
| Säumniszuschlag 2007 | 119,43 | 17. 01. 2008 |
| Körperschaftsteuer 01-03/2008 | 437,00 | 15. 02. 2008 |
| Umsatzsteuer 12/2007 | 8.142,33 | 15. 02. 2008 |
| Kammerumlage 10-12/2007 | 52,80 | 15. 02. 2008 |
| Stundungszinsen 2007 | 467,80 | 18. 02. 2008 |
| Umsatzsteuer 01/2008 | 1.989,01 | 17. 03. 2008 |
| Stundungszinsen 2008 | 468,16 | 18. 03. 2008 |
| Verspätungszuschlag 10/2007 | 456,71 | 10. 04. 2008 |
| Verspätungszuschlag 11/2007 | 667,64 | 10. 04. 2008 |
| Umsatzsteuer 02/2008 | 1.153,80 | 15. 04. 2008 |

| | | |
|-------------------------------|----------|--------------|
| Säumniszuschlag 2007 | 114,18 | 17. 04. 2008 |
| Säumniszuschlag 2008 | 166,91 | 17. 04. 2008 |
| Stundungszinsen 2008 | 170,45 | 17. 04. 2008 |
| Verspätungszuschlag 12/2007 | 407,12 | 28. 04. 2008 |
| Körperschaftsteuer 04-06/2007 | 437,00 | 15. 05. 2008 |
| Umsatzsteuer 03/2008 | 230,48 | 15. 05. 2008 |
| Säumniszuschlag 2008 | 162,85 | 16. 05. 2008 |
| Säumniszuschlag 2008 | 53,65 | 16. 05. 2008 |
| Stundungszinsen 2008 | 275,22 | 16. 05. 2008 |
| Umsatzsteuer 04/2008 | 6.778,20 | 16. 06. 2008 |

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

In der dagegen am 30. September 2009 rechtzeitig eingebrachten Berufung wandte der Bw. ein, dass Voraussetzung für die Haftung eines Geschäftsführers für Abgabenschuldigkeiten einerseits eine entsprechende Pflichtverletzung und andererseits das Vorliegen eines Verschuldens und der Kausalität seiner Pflichtverletzung für den Schaden des Fiskus wäre. Ein Geschäftsführer hafte insbesondere dann nicht für Abgabenschuldigkeiten, wenn wegen mangelnder Liquidität des Unternehmens eine Zahlung nicht möglich wäre, sofern er nicht nur den Fiskus benachteilige, sondern alle Gläubiger in gleichem Ausmaß anteilig kürze.

Im Sinne der bisherigen Rechtsprechung hätte sich der Bw. bereits durch die bloße Nichtabführung der Abgaben zum Fälligkeitstag einer Pflichtverletzung schuldig gemacht. Es liege jedoch einerseits kein Verschulden des Bw. vor und andererseits fehle es an der erforderlichen Kausalität. Während der im Rahmen des Haftungsbescheides geltend gemachten Zeiträume wären bereits massive Zahlungsstockungen des Unternehmens vorgelegen und wäre dieses nicht mehr in der Lage gewesen, sämtliche Verbindlichkeiten zu befriedigen. Zu diesem Zeitpunkt wäre der Bw. von einer bloß vorübergehenden Zahlungsstockung ausgegangen, sodass er lediglich die für den Geschäftsbetrieb notwendigsten Gläubiger befriedigt hätte, um im Weiteren bei positiver Fortdauer des Geschäftsbetriebes sämtliche offenen Verbindlichkeiten zu befriedigen. Da das maßgebliche Ziel, die Sanierung des Unternehmens und die Befriedigung sämtlicher Verbindlichkeiten gewesen wäre, liege bereits deshalb kein Verschulden des Bw. an der Nichtbezahlung der Abgabenschuldigkeiten vor.

Darüber hinaus fehle es an der Kausalität seiner Pflichtverletzung für die Schädigung des Fiskus, da er nach der ständigen Rechtsprechung nur für die Differenz zwischen dem Betrag, den der Fiskus erhalten hätte, und jenem Betrag, den dieser bei Gleichbehandlung sämtlicher Gläubiger erhalten hätte, hafte. Dieser Betrag hätte im Rahmen des Ermittlungsverfahrens seitens der Behörde unter Hinzuziehung des Bw. ermittelt werden müssen. Der Bw. wäre derzeit bemüht, für jede einzelne Position des Haftungsbescheides nachzuvollziehen, welche Zahlungen seitens der nunmehrigen Gemeinschuldnerin geleistet worden wären und welcher

Anteil dabei auf das Finanzamt entfallen wäre, hätte er sämtliche Gläubiger anteilig befriedigt. Diese Urkunden würden vorgelegt werden, sobald die Arbeiten des Bw. abgeschlossen wären.

Außerdem werde die Verletzung des Parteiengehörs eingewendet, da dem Bw. keine Möglichkeit zur Stellungnahme bzw. Rechtfertigung zum nunmehr erlassenen Haftungsbescheid gegeben worden wäre. Wäre ihm diese Möglichkeit bereits im Ermittlungsverfahren eingeräumt worden, so hätte er bereits vor Erlassung des Haftungsbescheides entsprechende Unterlagen vorlegen können, aus welchen sich ergeben hätte, wie hoch die Zahlungen an das Finanzamt bei anteiliger Befriedigung sämtlicher Gläubiger gewesen wären. Bereits aufgrund der angemeldeten und anerkannten Konkursforderungen in Höhe von rund € 320.000,00 wäre offensichtlich, dass auch im Fall der anteiligen Befriedigung der Gläubiger ein wesentlich geringerer Haftungsbescheid zu erlassen gewesen wäre.

Außerdem bestehe hinsichtlich der Umsatzsteuer für April 2008 kein Verschulden. Der Fälligkeitstag für diesen Betrag wäre der 15. Juni 2008 gewesen. Zu diesem Zeitpunkt wäre dem Bw. bereits die Anhängigkeit eines Konkurseröffnungsverfahrens bekannt gewesen. Die Bezahlung dieser Abgabenschuld hätte jedoch zu einer Begünstigung eines einzelnen Gläubigers geführt, wodurch der Bw. allenfalls eine strafrechtlich relevante Handlung gesetzt hätte. Der Verschuldensmaßstab könnte nicht so hoch angesetzt werden, dass der Bw. sich nur durch Begehung einer Straftat der Haftung für die Abgabenschuldigkeiten entziehen könnte. Diese Argumentation wäre auch für die Körperschaftsteuer 04-06/2008 heranzuziehen, sodass mangels Verschuldens bereits für einen Betrag von € 7.215,20 kein Haftungsbescheid erlassen hätte werden dürfen. Dies hätte sich bereits aus der Aktenlage der Behörde ergeben müssen.

Darüber hinaus bestehe kein Verschulden für seitens des Masseverwalters einbringlich gemachter Rechnungen in Höhe von € 23.351,21. Bei der darin enthaltenen Position von € 11.000,00 handle es sich um eine Rechnung von ursprünglich € 23.945,22. Im Rahmen des Konkursverfahrens wäre mit dem Schuldner ein Vergleich geschlossen und € 11.000,00 an die Konkursmasse bezahlt worden. Eine Umsatzsteuerberichtigung wäre nicht erfolgt. Dieser Differenzbetrag wäre daher zu dem obigen Gesamtbetrag hinzuzurechnen, sodass für den Gesamtbetrag von € 36.296,43 seitens des Masseverwalters die korrespondierende Umsatzsteuer in Höhe von € 6.049,40 eingenommen worden wäre. Auf Grund der schlechten Liquidität des Unternehmens und des Umstandes, dass die Zahlungseingänge erst nach Konkurseröffnung erfolgt wären, wäre es dem Bw. nicht möglich gewesen, diesen Betrag zu bezahlen, weshalb dafür kein Verschulden vorliege.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 27. Oktober 2009 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. Dazu führte das Finanzamt nach Zitierung der maßgeblichen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes aus, dass alle im Haftungsbescheid angeführten Abgaben im Zeitraum der Vertretertätigkeit angefallen wären. Zu den abgabenrechtlichen Pflichten würden die Abgabenentrichtung aus den Mitteln, die der Vertreter verwaltete, die Führung gesetzmäßiger Aufzeichnungen, die zeitgerechte Einreichung von Abgabenerklärungen sowie die Offlegungs- und Wahrheitspflicht gehören. Für die Jahre 2007 und 2008 wären keine Abgaben-erklärungen vorgelegt worden.

Der Geschäftsführer hafte für nicht entrichtete Abgaben auch dann, wenn die zur Verfügung stehenden Mittel zur Entrichtung aller Schulden nicht ausreichen würden, es sei denn, er weise nach, dass diese Mittel anteilig für die Begleichung aller Schulden verwendet worden wären. Es wäre am Geschäftsführer gelegen, den Nachweis zu erbringen, 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.

Die Verletzung des Parteiengehörs werde durch die Möglichkeit, im Berufungsverfahren ein entsprechendes Sachverhaltsvorbringen zu erstatten, saniert.

Fristgerecht beantragte der Bw. mit Schreiben vom 27. November 2009 die Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Mit Schreiben vom 3. Februar 2010 reichte der Bw. eine ergänzende Berechnung nach, wobei für jede einzelne Forderung des Finanzamtes ermittelt worden wäre, welcher Betrag bei gleichteiliger Befriedigung aller Gläubiger in dem jeweiligen Monat – unter Zugrundelegung der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes – an das Finanzamt zur Zahlung gelangen hätte müssen. Der ermittelte Betrag von € 23.068,02 wäre jener Differenzbetrag, den das Finanzamt bei Gleichbehandlung sämtlicher Gläubiger erhalten hätte:

| Abgabe | fällig | Betrag | Summe | Datum | anteilig in % | Betrag |
|------------------------|--------------|-----------|-----------|--------------|------------------|----------|
| Umsatzsteuer 2006 | 15. 02. 2007 | 504,24 | 504,24 | 28. 02. 2007 | 15,83 | 79,82 |
| Umsatzsteuer 04/2007 | 15. 06. 2007 | 2.654,63 | 2.654,63 | 30. 06. 2007 | 33,38 | 886,23 |
| Umsatzsteuer 05/2007 | 16. 07. 2007 | 14.122,60 | | | | |
| Stundungszinsen 2007 | 18. 07. 2009 | 92,11 | 14.214,71 | 31. 07. 2007 | 61,10 | 8.684,66 |
| Säumniszuschlag 2007 | 16. 08. 2009 | 141,08 | 141,08 | 31. 08. 2007 | 61,45 | 86,69 |
| Pfändungsgebühr 2007 | 06. 09. 2007 | 298,00 | | | | |
| Barauslagenersatz 2007 | 06. 09. 2007 | 0,55 | | | | |
| Umsatzsteuer 07/2007 | 17. 09. 2007 | 6.975,66 | | | | |
| Werbeabgabe 07/2007 | 17. 09. 2007 | 103,59 | | | | |
| Säumniszuschlag 2007 | 17. 09. 2007 | 282,45 | 7.660,25 | 30. 09. 2007 | 46,36 | 3.551,05 |
| Umsatzsteuer 09/2007 | 15. 11. 2007 | 5.971,38 | | | | |

| | | | | | | |
|-------------------------------|--------------|-----------|-----------|------------------------|-------|-------------|
| Werbeabgabe 09/2007 | 15. 11. 2007 | 1.231,39 | 7.202,77 | 30.11.2007 | 26,00 | 1.873,05 |
| Umsatzsteuer 10/2007 | 17. 12. 2007 | 5.708,84 | | | | |
| Werbeabgabe 2006 | 17. 12. 2007 | 903,40 | | | | |
| Verspätungszuschlag 07/2007 | 21. 12. 2007 | 726,63 | 7.338,87 | 21. 12. 2007 | 49,76 | 3.651,60 |
| Umsatzsteuer 11/2007 | 15. 01. 2008 | 8.345,46 | | | | |
| Werbeabgabe 11/2007 | 15. 01. 2008 | 104,48 | | | | |
| Säumniszuschlag 2007 | 17. 01. 2008 | 181,66 | | | | |
| Säumniszuschlag 2007 | 17. 01. 2008 | 119,43 | 8.751,03 | 31. 01. 2008 | 70,16 | 6.139,57 |
| Körperschaftsteuer 01-03/2008 | 15. 02. 2008 | 437,00 | | | | |
| Werbeabgabe 12/2007 | 15. 02. 2008 | 1.050,53 | | | | |
| Umsatzsteuer 12/2007 | 15. 02. 2008 | 8.142,33 | | | | |
| Kammerumlage 10-12/2007 | 15. 02. 2008 | 52,80 | | | | |
| Stundungszinsen 2007 | 18. 02. 2008 | 467,80 | 10.150,46 | 28. 02. 2008 | 41,01 | 4.162,76 |
| Umsatzsteuer 01/2008 | 17. 03. 2008 | 1.989,01 | | | | |
| Stundungszinsen 2008 | 18. 03. 2008 | 468,16 | 2.457,17 | 31. 03. 2008 | 49,69 | 1.220,85 |
| Verspätungszuschlag 10/2007 | 10. 04. 2008 | 456,71 | | | | |
| Verspätungszuschlag 11/2007 | 10. 04. 2008 | 667,64 | | | | |
| Umsatzsteuer 02/2008 | 15. 04. 2008 | 1.153,80 | | | | |
| Säumniszuschlag 2007 | 17. 04. 2008 | 114,18 | | | | |
| Säumniszuschlag 2008 | 17. 04. 2008 | 166,91 | | | | |
| Stundungszinsen 2008 | 17. 04. 2008 | 170,45 | | | | |
| Verspätungszuschlag 12/2007 | 28. 04. 2008 | 407,12 | 3.136,81 | 30. 04. 2008 | 26,94 | 845,20 |
| Körperschaftsteuer 04-06/2007 | 15. 05. 2008 | 437,00 | | | | |
| Umsatzsteuer 03/2008 | 15. 05. 2008 | 230,48 | | | | |
| Säumniszuschlag 2008 | 16. 05. 2008 | 162,85 | | | | |
| Säumniszuschlag 2008 | 16. 05. 2008 | 53,65 | | | | |
| Stundungszinsen 2008 | 16. 05. 2008 | 275,22 | 722,20 | 31. 05. 2008 | 26,14 | 188,76 |
| Umsatzsteuer 04/2008 | 16. 06. 2008 | 6.778,20 | 6.778,20 | 30. 06. 2008 | 33,75 | 2.287,34 |
| | | 72.149,42 | 71.712,42 | | | 33.657,59 |
| | | | | abzüglich Konkursquote | | - 10.589,57 |
| | | | | | | 23.068,02 |

Von diesem Betrag wäre gemäß den Ausführungen in der Berufung darüber hinaus noch der „Quotenschaden“ für die Umsatzsteuer 04/2008 abzuziehen, sodass ein Betrag in Höhe von € 20.780,68 verbleibe. Die Berechnung wäre dahingehend erfolgt, dass die jeweiligen Forderungen des Finanzamtes in der Spalte „Summe“ nach Monaten addiert worden wären. Diese Summen wären in Relation zu sämtlichen fälligen Forderungen (aller Gläubiger) in diesem Monat gesetzt und wäre dies in der Spalte „anteilig in %“ ermittelt worden. In der Spalte „Betrag“ wäre schließlich errechnet worden, in welcher Höhe die Zahlung an das Finanzamt bei gleichteiliger Befriedigung aller Gläubiger erfolgen hätte müssen. Zum Schluss wäre die Konkursquote von dem ermittelten Betrag abgezogen worden. Zum Beweis lägen dem Bw. sämtliche Buchhaltungsunterlagen samt den mehrere Seiten umfassenden Berechnungstabellen vor, und könne jederzeit eine „Außenprüfung“ vorgenommen werden.

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.

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 AbgEO insbesondere Pfändungsgebühren und die durch die Vollstreckungsmaßnahmen verursachten Barauslagen (somit auch Postgebühren) fallen.

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 84,630306 % fest, da mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom 25. August 2009 der über das Vermögen der M-GmbH am 27. Juni 2008 eröffnete Konkurs nach Verteilung einer Quote von 15,369694 % aufgehoben wurde.

Unbestritten ist, dass dem Bw. als Geschäftsführer der M-GmbH im Zeitraum vom 28. Februar 2006 bis 26. Juni 2008 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.

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).

Es wurde jedoch 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).

Dabei lag es am Bw., dem als Geschäftsführer der Primärschuldnerin ausreichend Einblick in die Gebarung zustand, 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. aufgestellt. Allerdings war dennoch seitens des Unabhängigen Finanzsenates eine Neuberechnung durchzuführen, weil nicht alle aufgelisteten Abgaben aushalten (und auch nicht im Haftungsbescheid enthalten sind, nämlich die Umsatzsteuer 04/2007 sowie die Werbeabgabe 12/2007) bzw. nicht in der genannten Höhe aushalten (Umsatzsteuer 05/2007):

| Abgabe | gemeldeter oder festgesetzter Betrag | anteilig in % | Betrag bei Gleichbehandlung | tatsächlich gezahlter Betrag | Differenz |
|------------------------|--------------------------------------|---------------|-----------------------------|------------------------------|-----------|
| Umsatzsteuer 2006 | 504,24 | 15,83 | 79,82 | 0,00 | 79,82 |
| Umsatzsteuer 05/2007 | 14.122,60 | 61,10 | 8.628,91 | 10.358,37 | 0,00 |
| Stundungszinsen 2007 | 92,11 | 61,10 | 56,28 | 0,00 | 56,28 |
| Säumniszuschlag 2007 | 141,08 | 61,45 | 86,69 | 0,00 | 86,69 |
| Pfändungsgebühr 2007 | 298,00 | 46,36 | 138,15 | 0,00 | 138,15 |
| Barauslagenersatz 2007 | 0,55 | 46,36 | 0,25 | 0,00 | 0,25 |
| Umsatzsteuer 07/2007 | 9.082,92 | 46,36 | 4.210,84 | 2.107,26 | 2.103,58 |
| Werbeabgabe 07/2007 | 103,59 | 46,36 | 48,02 | 0,00 | 48,02 |
| Säumniszuschlag 2007 | 282,45 | 46,36 | 130,94 | 0,00 | 130,94 |

| | | | | | |
|----------------------------------|-----------------|-------|------------------------|----------|-------------------|
| Umsatzsteuer 09/2007 | 5.971,38 | 26,00 | 1.552,56 | 0,00 | 1.552,56 |
| Werbeabgabe 09/2007 | 1.231,39 | 26,00 | 320,16 | 0,00 | 320,16 |
| Umsatzsteuer 10/2007 | 5.708,84 | 49,76 | 2.840,72 | 0,00 | 2.840,72 |
| Werbeabgabe 2006 | 903,40 | 49,76 | 449,53 | 0,00 | 449,53 |
| Verspätungszuschlag 07/2007 | 726,63 | 49,76 | 361,57 | 0,00 | 361,57 |
| Umsatzsteuer 11/2007 | 8.345,46 | 70,16 | 5.855,17 | 0,00 | 5.855,17 |
| Werbeabgabe 11/2007 | 104,48 | 70,16 | 73,30 | 0,00 | 73,30 |
| Säumniszuschlag 2007 | 181,66 | 70,16 | 127,45 | 0,00 | 127,45 |
| Säumniszuschlag 2007 | 119,43 | 70,16 | 83,79 | 0,00 | 83,79 |
| Körperschaftsteuer 01-03/2008 | 437,00 | 41,01 | 179,21 | 0,00 | 179,21 |
| Umsatzsteuer 12/2007 | 8.142,33 | 41,01 | 3.339,17 | 0,00 | 3.339,17 |
| Kammerumlage 10-12/2007 | 52,80 | 41,01 | 21,65 | 0,00 | 21,65 |
| Stundungszinsen 2007 | 467,80 | 41,01 | 191,84 | 0,00 | 191,84 |
| Umsatzsteuer 01/2008 | 2.682,40 | 49,69 | 1.332,88 | 693,39 | 639,49 |
| Stundungszinsen 2008 | 468,16 | 49,69 | 232,63 | 0,00 | 232,63 |
| Verspätungszuschlag 10/2007 | 456,71 | 26,94 | 123,04 | 0,00 | 123,04 |
| Verspätungszuschlag 11/2007 | 667,64 | 26,94 | 179,86 | 0,00 | 179,86 |
| Umsatzsteuer 02/2008 | 2.425,21 | 26,94 | 653,35 | 1.271,41 | 0,00 |
| Säumniszuschlag 2007 | 114,18 | 26,94 | 30,76 | 0,00 | 30,76 |
| Säumniszuschlag 2008 | 166,91 | 26,94 | 44,97 | 0,00 | 44,97 |
| Stundungszinsen 2008 | 170,45 | 26,94 | 45,92 | 0,00 | 45,92 |
| Verspätungszuschlag 12/2007 | 407,12 | 26,94 | 109,52 | 0,00 | 109,52 |
| Körperschaftsteuer 04-06/2007 | 437,00 | 26,14 | 114,23 | 0,00 | 114,23 |
| Umsatzsteuer 03/2008 | 230,48 | 26,14 | 60,25 | 0,00 | 60,25 |
| Säumniszuschlag 2008 | 162,85 | 26,14 | 42,57 | 0,00 | 42,57 |
| Säumniszuschlag 2008 | 53,65 | 26,14 | 14,02 | 0,00 | 14,02 |
| Stundungszinsen 2008 | 275,22 | 26,14 | 71,94 | 0,00 | 71,94 |
| Umsatzsteuer 04/2008 | <u>6.778,20</u> | 33,75 | <u>2.287,64</u> | 0,00 | <u>2.287,64</u> |
| | 72.516,32 | | 34.119,60 | | 22.036,69 |
| | | | abzüglich Konkursquote | | <u>- 3.386,97</u> |
| | | | | | 18.649,72 |

Aus dem Vorbringen des Bw., dass ihn an der Nichtentrichtung der Umsatzsteuer 04/2008 kein Verschulden treffe, da ihm zum Zeitpunkt der Fälligkeit dieser Abgabe bereits die Anhängigkeit des Konkursverfahrens bekannt gewesen wäre, weshalb die Bezahlung der Abgabenschuld zu einer straffbaren Begünstigung des Abgabengläubigers geführt hätte, lässt sich nichts gewinnen, weil wie bereits dargelegt im Falle nicht ausreichender Mittel gar keine vollständige Entrichtung gefordert wird, sondern lediglich die Gleichbehandlung der Gläubiger. Dass zu diesem Zeitpunkt noch Mittel vorhanden waren, wurde vom Bw. auch einbekannt, da im Monatsschnitt noch 33,75 % aller aushaftenden Verbindlichkeiten bezahlt worden wären. Die schuldhafte Pflichtverletzung des Bw. liegt daher in der Nichtbeachtung der quotenmäßigen Befriedigung des Fiskus. Eine Gleichbehandlung aller Gläubiger erfüllt auch entgegen der Rechtsansicht des Bw. keinen strafrechtlich relevanten Tatbestand.

Auch der Einwand des Bw., dass kein Verschulden für seitens des Masseverwalters einbringlich gemachter Rechnungen vorliege, geht grundsätzlich ins Leere, weil sich dabei an der selbstberechneten und bekanntgegebenen Umsatzsteuerschuld der Gesellschaft nichts ändert. Hingegen war der Hinweis des Bw. auf den vom Masseverwalter abgeschlossenen Vergleich hinsichtlich einer Ausgangsrechnung, bei der statt € 23.945,22 laut Rechnung € 11.000,00 hätten einbringlich gemacht werden können, beachtlich, da sich dadurch die Umsatzsteuer um den Differenzbetrag von € 2.157,54 ($23.945,22 - 11.000,00 = 12.945,22 = 120\%, 20\%$ Umsatzsteuer = 2.157,54) verringerte. Mangels Bekanntgabe des korrespondierenden Voranmeldungszeitraumes, in dem die Umsatzsteuer aus der genannten Ausgangsrechnung zu versteuern gewesen wäre, wurde dieser vorstehend ermittelte Herabsetzungsbetrag im letzten haftungsgegenständlichen Voranmeldungszeitraum vor Konkursöffnung, nämlich der Umsatzsteuer 04/2008, berücksichtigt, die sich damit wie folgt vermindert:

| | |
|---|-------------------|
| ursprünglich gemeldete Umsatzsteuer 04/2008 | 6.778,20 |
| abzüglich errechnete Verminderung auf Grund des Vergleiches | <u>- 2.157,54</u> |
| | 4.620,66 |
| Quote von 33,75 % bei Gleichbehandlung | = 1.559,47 |

Neuberechnung der Haftungsschuld:

| | |
|---|-------------------|
| ursprünglich berechneter Gesamtbetrag | 22.036,69 |
| abzüglich ursprünglicher Betrag für die Umsatzsteuer 04/2008 | - 2.287,64 |
| zuzüglich neu ermittelter Betrag für die Umsatzsteuer 04/2008 | <u>+ 1.559,47</u> |
| | 21.308,52 |
| abzüglich Konkursquote | <u>- 3.275,05</u> |
| | 18.033,47 |

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.

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 im Ausmaß von nunmehr € 18.033,47 zu Recht.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 19. April 2010