

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Vorsitzenden R1, den Richter R2 und die weiteren Senatsmitglieder in der Beschwerdesache Bf, vertreten durch Halpern & Prinz Wp & Stb GmbH, Wasagasse 4, 1090 Wien, gegen den Bescheid des Finanzamt Wien 2/20/21/22 vom 27. Februar 2015, betreffend Haftung gemäß § 9 BAO in der Sitzung am 16. November 2016 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird insoweit Folge gegeben, als die Haftung von € 105.177,07 auf € 20.534,87 eingeschränkt wird.

Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

## **Entscheidungsgründe**

Auf Vorhalt des Finanzamtes vom 22. August 2014 nahm der Beschwerdeführer (Bf) mit Schreiben vom 28. Oktober 2014 zur beabsichtigten Heranziehung zur Haftung als Geschäftsführer wie folgt Stellung:

„Mit Schreiben vom 22.08.2014, trotz Angabe meiner privaten Adresse zugestellt am 28.08.2014 an die steuerliche Vertretung, H-GmbH, wurde ich, HD, als ehem. Geschäftsführer der D-GmbH ersucht, bis 30.09.2014 zur beabsichtigten Heranziehung zur Haftung Stellung zu beziehen.

Gemäß im Betreff zitierter Gesetzesstelle sind Vertreter juristischer Personen verpflichtet bzw. haben dafür zu sorgen, dass Abgaben aus den Mitteln, die sie verwalten, vorschriftsmäßig entrichtet werden.

Am Abgabenkonto der Fa. D-GmbH haften € 107.141,66 uneinbringlich aus. Das ergibt sich daraus, dass das Konkursverfahren am Datum<sup>1</sup> gem. § 139 IO aufgehoben wurde. Es ist für mich nicht ersichtlich, ob der oben genannte Betrag um die entrichtete Quote bereits vermindert ist. Die Gläubiger erhielten im Insolvenzverfahren eine Quote von 6,54%.

Um unnötige Wiederholungen zu vermeiden, stelle ich die Punkte 1 und 2 (aushaftende Abgabebeträge, Geschäftsführer) des Schreibens vom 22.08.2014 außer Streit.

Unter Punkt 3 des Schreibens wird ausgeführt, dass ich als Geschäftsführer - bis zum Beweis des Gegenteiles - die mir aufgetragenen abgabenrechtlichen Pflichten nicht vorschriftsmäßig erfüllt hätte. Der seitens des Geschäftsführers einzuhaltende objektive Sorgfaltsmaßstab ist in § 25 Abs. 1 GmbHG normiert. Danach ist der Geschäftsführer verpflichtet, im Rahmen der Geschäftsführung die Sorgfalt eines ordentlichen Geschäftsmannes anzuwenden. Diesen Verpflichtungen bin ich uneingeschränkt nachgekommen.

Ich möchte in diesem Zusammenhang auch darauf aufmerksam machen, dass die angespannte finanzielle Situation der Fa. D insbesondere dem Finanzamt zumindest seit Ende des Jahres 2010 bekannt war, da zu diesem Zeitpunkt erstmals um Ratenanzahlungen angesucht wurde und diese auch bewilligt wurden.

Die finanzielle Situation stellt sich Mitte 2010 angespannt dar. Die Verbindlichkeiten beliefen sich per 30.6.2010 auf insgesamt € 556.131,92 (31.3.2010: € 560,676,07), davon:

So stellte sich die finanzielle Betrachtung Ende 2010 etwa so dar:

aus Steuern € 169.654,43,

Sozialversicherung € 36.037,97 (zwei Monate),

Lieferantenverbindlichkeiten € 287.413,97.

Das Verrechnungskonto Finanzamt wies eine Verbindlichkeit von € 149.171,49 aus.

Bekanntlich wurde der Saldo aus der Finanzamtsverrechnung in den Folgejahren wesentlich vermindert.

Nachstehend erlaube ich die Entwicklung der Verbindlichkeiten des letzten Jahres kurz darzustellen (Angaben aus mit vorliegenden Buchhaltungsdaten):

	01.04.2012	Soll	Haben	31.01.2013
3300 Lieferverbindlichkeiten I	-530.799,34	559.815,12	-610.054,98	-581.039,20
3530 Verr.Konto Finanzamt LA	-99.822,02	79.240,54	-70.026,50	-74.237,29
3600 Verr.Konto Gebietskrankenkasse	-34.886,02	67.760,76	-80.506,57	-47.631,83
3552 Verr.Konto Kommunalsteuer	-2.644,14	4.356,41	-4.759,68	-3.047,41
3525 Verr.Konto Hauptzollamt	-10.355,80	90.524,40	-86.038,07	-5.869,47

Wie aus obiger Zusammenstellung ersichtlich ist, wurde im Zeitraum 3/2012 bis 1/2013 - dem letzten Wirtschaftsjahr vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens - aus den Mitteln

der Gesellschaft an das Finanzamt anteilig wesentlich mehr geleistet als an die übrigen Gläubiger. Der Saldo aus Lieferverbindlichkeiten ist um rd. € 50.000,-- angewachsen, wogegen die Verbindlichkeiten gegenüber den öffentlich rechtlichen Gläubigern, Finanzamt, Stadt Wien, Gebietskrankenkasse abgenommen haben. Betrachtet man die Saldenliste der Lieferanten im Anhang dieses Schreibens, so ist daraus ersichtlich, dass kein Gläubiger begünstigt wurde bzw. im Laufe des Jahres alle Gläubiger gleichmäßig behandelt wurden.

Es ist also aus obiger Darstellung ersichtlich, dass die übrigen Gläubiger gegenüber den öffentlichrechtlichen Gläubigern nicht bevorzugt wurden.

Die finanzielle Situation der D-GmbH war - zugegebener und bekanntermaßen – angespannt, doch war ich als Geschäftsführer der Gesellschaft in der Lage, die laufenden Verbindlichkeiten aus dem laufenden Geschäft bedienen zu können. Es kam zu vorübergehenden Zahlungsstockungen, doch konnte ich als Geschäftsführer bei normalem Verlauf des Geschäftes damit rechnen, die offenen Verbindlichkeiten zu begleichen und auf Grundlage der in Verhandlung befindlichen Projekte konnte ich glaubhaft ein positive Zukunftsprognose erstellen, die eine Liquiditätsplanung für die Zukunft ermöglichte und im Endergebnis sämtliche Verpflichtungen gegenüber Gläubigern befriedigen würde.

Ich war als Geschäftsführer der Fa. D-GmbH stets bemüht, den Saldo gegenüber den öffentlich rechtlichen Gläubigern aus den vorhandenen Mitteln der Gesellschaft abzubauen bzw. auszugleichen, wofür auch meine Bemühungen sprechen, die Verbindlichkeiten in Raten abstatten zu dürfen.

Ich habe als Geschäftsführer mit meiner Geschäftsführungstätigkeit nicht rechtswidrig gehandelt, habe also gegen keine Ge- oder Verbote der Rechtsordnung verstoßen.

Die vorhandenen Mittel bzw. deren Verwendung stellt sich im Laufe des Jahres 2012 etwa so dar:

	01.04.2012	Soll	Haben	31.01.2013
2000 Lieferforderungen Inland	198.030,75	977.907,52	-1.032.703,44	143.234,83
Barmittel	25.537,04	1.094.279,85	-1.144.717,94	-24.901,05

Es ist daraus ersichtlich, dass aus dem laufenden Geschäft die laufenden finanziellen Verpflichtungen bedient werden konnten - mehr aber nicht.

Angesichts des großen Wettbewerbsdruckes war ich laufend bemüht, neue Geschäftsfelder zu entwickeln, wie zB das kostenintensive Engagement im Bereich der Solarenergie, die schlussendlich bei weitem nicht den gewünschten Erfolg zeigten. Die Projekte überforderten die finanziellen Möglichkeiten der D-GmbH und stellten sich schlussendlich als undurchführbar heraus.

Der unvorhergesehene Grund für die wirtschaftlich angespannte Situation, die schließlich zur Insolvenz der D-GmbH führte, war einerseits der stufenweise Wegfall des wichtigsten Kunden im Logistikbereich (K, U), dem weitere folgten, sowie die Uneinbringlichkeit von Forderungen aus im Anlauf befindlichen Projekten. Die Kosten der Gesellschaft konnten nicht im gleichen Ausmaß und in der gleichen Geschwindigkeit reduziert werden.

Aus all dem oben Ausgeführten ergibt sich, dass ich keine Vernachlässigung der Verpflichtungen als Geschäftsführer, für die Abgabentrichtung Sorge zu tragen, gesetzt habe, und im Ergebnis trotzdem nicht alle abgabenrechtlichen Verpflichtungen aus Mitteln der Gesellschaft erfüllt werden konnten“.

Mit Haftungsbescheid vom 27. Februar 2015 nahm das Finanzamt den Bf als Haftungspflichtigen gemäß §§ 9 und 80 BAO als ehemaligen Geschäftsführer der nach einem ordnungsgemäß abgewickelten Insolvenzverfahren im Firmenbuch bereits gelöschten Firma D-GmbH für Abgabenverbindlichkeiten dieser in Höhe von € 105.177,07 in Anspruch.

Zur Begründung wird wie folgt ausgeführt:

Die Geltendmachung der Haftung liegt im Ermessen der Abgabenbehörde, das sich innerhalb der vom Gesetz aufgezeigten Grenzen (§ 20 BAO) zu halten hat. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Dem Gesetzesbegriff "Billigkeit" ist dabei die Bedeutung "berechtigte Interessen der Partei", dem Gesetzesbegriff "Zweckmäßigkeit" die Bedeutung "öffentliches Anliegen an der Einbringung der Abgaben mit allen gesetzlich vorgesehenen Mitteln und Möglichkeiten" beizumessen.

Gemäß § 80 Abs 1 BAO haben die zur Vertretung juristischer Personen berufene 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.

Gemäß § 9 Abs 1 BAO haften die in §§ 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.

Die Haftung nach § 9 BAO ist eine Ausfallhaftung und wird subsidiär geltend gemacht unter der Voraussetzung der objektiven Uneinbringlichkeit der betreffenden Abgaben im Zeitpunkt der Inanspruchnahme des Haftenden.

Sie waren vom Datum bis zur Konkurseröffnung (Datum2) im Firmenbuch eingetragener handelsrechtlicher Geschäftsführer der Fa. D-GmbH (FN Nr1). Sie waren somit mit der Erfüllung der abgabenrechtlichen Pflichten betraut.

Schuldhafter Verletzungen abgabenrechtlicher Pflichten berechtigen zur Haftungsinanspruchnahme. Die Haftungsinanspruchnahme setzt eine Kausalität zwischen

schuldhafter Pflichtverletzung und Abgabenausfall voraus. Zu den abgabenrechtlichen Pflichten gehören vor allem die Abgabentrachtung aus den Mitteln, die der Vertreter verwaltet, die Führung gesetzmäßiger Aufzeichnungen, die zeitgerechte Einreichung von Abgabenerklärungen und die Offenlegungs- und Wahrheitspflicht. Nach ständiger Rechtsprechung hat der Vertreter darzutun, aus welchen Gründen ihm die Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten unmöglich war, widrigenfalls angenommen wird, dass die Pflichtverletzung schuldhaft war.

Hinsichtlich der Heranziehung für aushaftende Umsatzsteuer ist folgendes festzuhalten:

Gemäß § 21 Abs 1 UStG 94 hat der Unternehmer spätestens am 15. Tag (Fälligkeitstag) des auf den Kalendermonat (Voranmeldungszeitraum) zweitfolgenden Kalendermonats eine Voranmeldung bei dem für die Einhebung der Umsatzsteuer zuständigen Finanzamt einzureichen, in der er die für den Voranmeldungszeitraum zu entrichtende Steuer (Vorauszahlung) oder den auf den Voranmeldungszeitraum entfallenden Überschuß unter entsprechender Anwendung des § 20 Abs. 1 und Abs. 2 und des § 16 UStG selbst zu berechnen hat. Der Unternehmer hat eine sich ergebene Vorauszahlung spätestens am Fälligkeitstag zu entrichten. Für folgende Zeiträume – siehe Haftungsbescheid - wurde die Umsatzsteuer gemeldet bzw. rechtskräftig veranlagt, jedoch nicht entrichtet.

Der Geschäftsführer haftet auch dann für die nicht entrichteten Abgaben der Gesellschaft, wenn die Mittel, die ihm für die Entrichtung aller Verbindlichkeiten der Gesellschaft zur Verfügung standen, hiezu 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.

Ausnahmen vom Gleichbehandlungsgrundsatz gelten für Abfuhrabgaben, insbesondere für Lohnsteuer. Nach § 78 Abs. 3 EStG 1988 hat der Arbeitgeber, wenn die zur Verfügung stehenden Mittel nicht zur Zahlung des vollen vereinbarten Arbeitslohnes ausreichen, die Lohnsteuer von dem tatsächlichen zur Auszahlung gelangenden niedrigeren Betrag zu berechnen, einzubehalten und abzuführen. Eine solche Ausnahme besteht auch für die Kapitalertragssteuer.

Es wird auf die Bestimmungen des § 7 Abs. 2 BAO verwiesen, wonach sich persönliche Haftungen auf Nebenansprüche erstrecken.

Die der Haftung zugrundeliegenden Abgabenbescheide sind im Konvolut beigelegt.

Abgabenart	Zeitraum	Betrag
Umsatzsteuer	08/11	3.555,66
Umsatzsteuer	09/11	6.661,42
Umsatzsteuer	10/11	4.985,06
Umsatzsteuer	12/11	13.281,01
Umsatzsteuer	01/12	8.028,27

Lohnsteuer	02/12	2.123,54
Dienstgeberbeitrag	02/12	520,65
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	02/12	46,28
Säumniszuschlag B	2011	60,47
Säumniszuschlag B	2011	66,61
Säumniszuschlag A	2012	265,62
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	03/12	46,28
Dienstgeberbeitrag	03/12	520,65
Lohnsteuer	03/12	2.123,54
Umsatzsteuer	2010	6.824,88
Säumniszuschlag C	2011	53,11
Säumniszuschlag A	2012	58,09
Säumniszuschlag A	2012	160,57
Säumniszuschlag A	2010	136,50
Säumniszuschlag C	2011	60,47
Säumniszuschlag A	2012	133,49
Umsatzsteuer	05/12	5.932,05
Lohnsteuer	06/12	2.759,08
Dienstgeberbeitrag	06/12	1.084,05
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	06/12	96,36
Säumniszuschlag C	2011	66,61
Säumniszuschlag B	2012	132,81
Säumniszuschlag A	2012	164,44
Säumniszuschlag B	2012	80,28
Lohnsteuer	07/12	2.261,22
Dienstgeberbeitrag	07/12	542,03
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	07/12	48,18
Kammerumlage	04-06/12	106,21
Körperschaftsteuer	07-09/12	437,00
Umsatzsteuer	06/12	6.818,77

Säumniszuschlag B	2010	68,25
Säumniszuschlag A	2012	118,64
Säumniszuschlag A	2012	55,18
Umsatzsteuer	07/12	7.162,14
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	08/12	48,18
Dienstgeberbeitrag	08/12	542,03
Lohnsteuer	08/12	2.261,22
Säumniszuschlag C	2012	132,81
Säumniszuschlag A	2012	136,38
Säumniszuschlag C	2012	80,28
Säumniszuschlag A	2012	143,24
Säumniszuschlag C	2010	68,25
Säumniszuschlag B	2012	59,32
Säumniszuschlag A	2012	104,88
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	11/12	101,32
Dienstgeberbeitrag	11/12	1.139,86
Lohnsteuer	11/12	3.025,94
Umsatzsteuer	10/12	8.227,21
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	12/12	48,18
Dienstgeberbeitrag	12/12	542,03
Lohnsteuer	12/12	4.240,82
Umsatzsteuer	11/12	1.679,13
Säumniszuschlag B	2012	68,19
Säumniszuschlag A	2012	105,85
Lohnsteuer	01/13	1.323,99
Dienstgeberbeitrag	01/13	294,75
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	01/13	26,20
Kammerumlage	10-12/12	81,24
Körperschaftsteuer	01-03/13	437,00
Lohnsteuer	01-12/12	377,91

Dienstgeberbeitrag	02/13	294,75
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	02/13	26,20
Lohnsteuer	02/13	1.405,43
Säumniszuschlag C	2012	59,32
Säumniszuschlag B	2012	71,62
Säumniszuschlag A	2012	60,52
Säumniszuschlag A	2012	164,54
Säumniszuschlag A	2013	84,82
Säumniszuschlag C	2012	68,19
Summe		105.177,07

In der dagegen eingebrachten Beschwerde vom 30. März 2015 brachte der Bf vor, dass sich die Beschwerde gegen die Haftungsinanspruchnahme richte und wie folgt begründet werde:

„Über das Vermögen der Firma D-GmbH wurde am Datum2 beim G zum Aktenzeichen Nr2 das Konkursverfahren eröffnet. Zur Masseverwalterin wurde Frau SP bestellt. Mit Datum3 wurde die Schließung des Unternehmens angeordnet, am 28.07.2014 wurde die Schlussrechnung der Masseverwalterin durch das Gericht genehmigt. Das Finanzamt war bei keiner Gläubigertagsatzung vertreten und es wurden unseres Wissens keine Anträge geteilt. Das Gericht hat den vorgelegten Verteilungsentwurf mit einer Verteilungsquote von 6,245 % genehmigt. Am Datum4 wurde die Firma D-GmbH im Firmenbuch gelöscht.

Der Haftungsbescheid ist an Herrn HD als ehemaligen Geschäftsführer einer nicht mehr existenten Gesellschaft, D-GmbH, ergangen. Eine Zustellung des Haftungsbescheides an Herrn HD als ehemaligen Geschäftsführer der D-GmbH für Verbindlichkeiten der gelöschten Gesellschaft ist unserer Ansicht nach unwirksam.

Der Löschung im Firmenbuch hätte das für die Abgabenerhebung zuständige Finanzamt gemäß § 160 Abs. 3 BAO widersprechen können (Löschungssperre). Das Finanzamt kann sich auch gemäß § 40 Abs. 2 FBG gegen eine vom Firmenbuchgericht beabsichtigte amtswegige Löschung aussprechen. Die Löschung gemäß § 40 Abs. 1 FBG sowie die im Firmenbuch gemäß § 39 Abs. 2 FBG einzutragende Auflösung gelten zwar nur als deklarativ und führen grundsätzlich nicht zur Vollbeendigung der Gesellschaft (OGH 12.7.2005, 5 Ob 58/05y), jedoch ist mit der nur deklarativ wirkenden Löschung der Gesellschaft im Firmenbuch nach der Rechtsprechung des OGH konstitutiv auch der Wegfall der organschaftlichen Vertretung der Gesellschaft verbunden (OGH 20.5.1999, 6 Ob 330/98t; 28.6.2007, 3 Ob 113/07z), sodass in diesem Fall an eine im Firmenbuch gelöschte juristische Person mangels Handlungsfähigkeit keine Bescheide mehr wirksam



erlassen werden können. Eine Zustellung etwa an den früheren Geschäftsführer wäre unwirksam (OGH 28.6.2007, 3 Ob 113/07Z).

Was die Begründung des Haftungsbescheides betrifft, so sind weder der der Entscheidungsfindung zu Grunde liegende Sachverhalt, noch dessen rechtliche Würdigung zu entnehmen. Eine Aneinanderreihung von höchstgerichtlichen Entscheidungen kann eine inhaltliche Auseinandersetzung der Behörde mit dem zu Grunde liegenden Sachverhalt, der eine Haftungsanspruchnahme rechtfertigen würde, nicht ersetzen. Außerdem kann nicht nachvollzogen werden, wie sich die Zahlen des Rückstandsausweises ergeben. Der Bescheid ist schon aus diesen Gründen rechtswidrig.

Im Übrigen verweisen wir auf die Ausführungen von Herrn De vom 28.10.2014 (siehe Beilage) in seiner Stellungnahme zur beabsichtigten Heranziehung zur Haftung als Geschäftsführer, in der Herr De darlegt, warum seiner Ansicht nach keine schuldhaft Pflichtverletzung durch ihn als Geschäftsführer der mittlerweile nicht mehr existenten D-GmbH vorliegt. Die Behörde ist im bekämpften Bescheid auf diese Ausführungen in keiner Weise eingegangen.

Der Bf stelle daher den Antrag, den Haftungsbescheid ersatzlos aufzuheben, da der Bescheid mit wesentlichen formellen als auch materiellen Mängeln behaftet ist“.

Mit Beschwerdeverechtsentscheidung vom 21. April 2015 gab das Finanzamt der Beschwerde teilweise statt und änderte den angefochtenen Bescheid dahingehend ab, dass der Bf gem. den §§ 9 und 80 BAO zur Haftung im Ausmaß von nunmehr € 91.965,75 herangezogen wird.

Zur Begründung wird wie folgt ausgeführt:

„Voraussetzung für die Haftung sind eine Abgabensforderung gegen den Vertretenen, die Stellung als Vertreter, die Uneinbringlichkeit der Abgabensforderung, eine Pflichtverletzung des Vertreters, dessen Verschulden an der Pflichtverletzung und die Ursächlichkeit der Pflichtverletzung für die Uneinbringlichkeit.

Die haftungsgegenständlichen Abgabensforderungen sind unbestritten (siehe auch Vorhaltsbeantwortung vom 28.10.2014), und bestehen mit Ausnahme der Säumniszuschläge aus von der Gesellschaft selbst bekannt gegeben Selbstbemessungsabgaben. Alle Abgaben waren vor Konkursöffnung fällig.

Der Beschwerdeführer war vom Datum bis zur Konkursöffnung am Datum2 Geschäftsführer der Gesellschaft und somit mit der Erfüllung der abgabenrechtlichen Pflichten betraut.

Das Konkursverfahren (Antragstellerin WG) über das Vermögen der Gesellschaft wurde nach Verteilung der Quote mit Beschluss des Gerichtes vom Datum1, Nr2, bereits beendet und die Firma gem. § 40 FBG infolge Vermögenslosigkeit gelöscht. Die haftungsgegenständlichen Abgaben sind daher bei der Primärschuldnerin uneinbringlich.

Zur Frage des Vorliegens einer schuldhaften Pflichtverletzung im Sinne des § 9 Abs. 1 BAO ist zunächst auf die ständige Rechtsprechung des

Verwaltungsgerichtshofes zu verweisen, wonach es Aufgabe des Geschäftsführers ist, darzutun, weshalb er nicht dafür Sorge tragen konnte, dass die Gesellschaft die angefallenen Abgaben entrichtet hat, widrigenfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung angenommen werden darf. Hat der Geschäftsführer schuldhaft seine Pflicht verletzt, für die Abgabentrichtung aus den Mitteln der Gesellschaft zu sorgen, so darf die Abgabenbehörde auch davon ausgehen, dass die Pflichtverletzung Ursache für die Uneinbringlichkeit war. Nicht die Abgabenbehörde hat das Ausreichen der Mittel zur Abgabentrichtung nachzuweisen, sondern der zur Haftung herangezogene Geschäftsführer das Fehlen ausreichender Mittel. Der Geschäftsführer haftet für nicht entrichtete Abgaben der Gesellschaft auch dann, wenn die zur Verfügung stehenden Mittel zur Entrichtung aller Verbindlichkeiten der Gesellschaft nicht ausreichen, es sei denn, er weist nach, dass diese Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet wurden. Widrigenfalls haftet der Geschäftsführer für die in Haftung gezogene Abgabe zur Gänze (VwGH 9.8.2001, 98/16/0348).

Bereits im Vorhalt des Finanzamtes vom 22.08.2014 war der Beschwerdeführer aufgefordert worden, eine anteilige Verwendung der vorhandenen Mittel für die Begleichung aller Verbindlichkeiten durch geeignete Unterlagen zu belegen. Dieser Aufforderung kam der Beschwerdeführer in seiner Stellungnahme vom 28.10.2014 jedoch nicht nach. Auf diesen Umstand wies das Finanzamt im Haftungsbescheid ausdrücklich hin. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 28.5.2008, 2006/15/0322; VwGH 2006/15/0322, VwGH 2006/15/0322) lasse die Tatsache der teilweisen Abgabentrichtung zwar auf das Vorhandensein liquider Mittel, nicht jedoch auf eine aliquote Befriedigung des Abgabengläubigers schließen. Der Nachweis, welcher Betrag bei Gleichbehandlung sämtlicher Gläubiger - bezogen auf die Fälligkeitszeitpunkte einerseits und das Vorhandensein liquider Mittel andererseits - an die Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre, obliege dem Vertreter. Auf diesem, nicht aber auf der Behörde, laste auch die Verpflichtung zur Errechnung einer entsprechenden Quote. Der 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 ist jedoch nicht ausreichend beigebracht worden.

Bezugnehmend auf den Einwand des Beschwerdeführers, dass an eine im Firmenbuch gelöschte juristische Person mangels Handlungsfähigkeit keine Bescheid mehr wirksam erlassen werden kann und ein Zustellung an den früheren Geschäftsführer unwirksam wäre, darf darauf hingewiesen werden, dass nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 22.3.1996, 95/17/0212) ein Verfahren betreffend die Erlassung eines Haftungsbescheides ein von der zugrundeliegenden Abgabensache gegen den Abgabenhauptschuldner verschiedenes Verfahren ist, sodass normalerweise der zur Haftung Herangezogene vor Erlassung des Haftungsbescheides vom Verfahren keine Kenntnis haben werde. Die beiden Verfahren, das Verfahren gegen die Gesellschaft mit beschränkter Haftung als Abgabenhauptschuldnerin und jenes betreffend die

Haftungsanspruchnahme des Beschwerdeführer, können daher nicht als ein Verfahren angesehen werden somit die Zustellung unmittelbar an den Haftungspflichtigen selbst zu erfolgen hat, was mit Haftungsbescheid vom 27.02.2015, adressiert an HD, Adr1, auch erledigt wurde.

Dem Einwand des Beschwerdeführers, dass der Haftungsbescheid rechtswidrig wäre und die Zahlen des Rückstandsausweises nicht nachvollzogen werden könnten, wird entgegnet, dass die haftungsgegenständlichen Abgabeforderungen mit Ausnahme der Säumniszuschläge aus von der Gesellschaft selbst bekannt gegeben Selbstbemessungsabgaben bestehen und die Bescheide hinsichtlich Säumniszuschläge mit Haftungsbescheid übermittelt wurden.

Aus dem Vorbringen (Vorhaltsbeantwortung vom 28.10.2014), dass der Abgabenbehörde die wirtschaftliche Situation durch Zahlungserleichterungsansuchen und Vorsprachen bekannt gewesen wäre, lässt sich nichts gewinnen, da es unerheblich ist, ob in späterer Folge liquide Mittel vorhanden gewesen wären. Im Rahmen der Haftung ist lediglich von Bedeutung, wie die vorhandenen (wenn auch geringen) Mittel auf die Gläubiger verteilt wurden.

Da der Berufungswerber somit insgesamt gesehen die Beachtung des Gleichbehandlungsgebotes nicht glaubhaft gemacht hat, ging das Finanzamt zu Recht vom Vorliegen einer schuldhaften Pflichtverletzung im Sinne des § 9 Abs. 1 BAO aus.

Zu den haftungsgegenständlichen Lohnsteuern wird auf die Bestimmung des § 78 Abs. 3 EStG verwiesen. Reichen die einem Vertreter zur Verfügung stehenden Mittel nicht auch für die Entrichtung der auf die ausbezahlten Löhne entfallende Lohnsteuer aus, darf der Geschäftsführer gemäß dieser Bestimmung nur einen entsprechend niedrigeren Betrag zur Auszahlung bringen, sodass die davon einbehaltene Lohnsteuer auch abgeführt werden kann. Wird dagegen die auf ausbezahlte Löhne entfallende Lohnsteuer nicht einbehalten und an das Finanzamt abgeführt, ist nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes - ungeachtet der wirtschaftlichen Schwierigkeiten der Primärschuldnerin - von einer schuldhaften Pflichtverletzung des Geschäftsführers auszugehen. Die Verpflichtung eines Vertreters nach § 80 BAO geht hinsichtlich der Lohnsteuer über das Gebot der gleichmäßigen Behandlung aller Schulden (bzw. aller Gläubiger) hinaus (z.B. VwGH 25.2.2003, 97/14/0164). Andere Gründe für die Nichtentrichtung der haftungsgegenständlichen Lohnabgaben (als das behauptete Fehlen ausreichender Mittel bzw. die Beachtung des Gleichbehandlungsgebotes) brachte der Beschwerdeführer nicht vor.

Die Heranziehung zur Haftung ist in das Ermessen der Abgabenbehörde gestellt, wobei die Ermessensentscheidung im Sinne des § 20 BAO innerhalb der vom Gesetz gezogenen Grenzen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen ist. Dieses Ermessen umfasst auch das Ausmaß der Heranziehung zur Haftung innerhalb des vom Gesetz vorgegebenen Rahmens (vgl. VwGH 25.3.2010, 2009/16/0104). Im Rechtsmittelverfahren hat die

Rechtsmittelbehörde die Ermessensentscheidung im eigenen Namen und unter eigener Verantwortung zu treffen, von sich aus inhaltlich zu gestalten und zu vertreten (vgl. Stoll, BAO, 213).

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 bei der Primärschuldnerin uneinbringlich ist. Der Beschwerdeführer war vom Datum bis zur Konkurseröffnung am Datum<sup>2</sup> Geschäftsführer der Gesellschaft und somit mit der Erfüllung der abgabenrechtlichen Pflichten betraut und damit der einzig in Betracht kommende Haftungspflichtige. Die Haftungsinanspruchnahme war daher zweckmäßig. Billigkeitsgründe, die diese Zweckmäßigkeitsgründe überwiegen und eine Abstandnahme von der Geltendmachung der Geschäftsführerhaftung rechtfertigen würden, wurden weder vorgebracht, noch sind solche aktenkundig.

Die erfolgte Quotenzahlung in der Höhe von € 13.211,32 wurde nunmehr angerechnet, sodass der Haftungsbetrag - ursprünglich € 105.177,07 im angefochtenen Bescheid - auf den Betrag von € 91.965,75 eingeschränkt wurde, sich daher die Haftungssumme durch die Quotenzahlung entsprechend reduzierte".

In dem Antrag auf Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht vom 22. Mai 2015 stellte der Bf den Antrag auf Entscheidung durch den Senat (§ 272 BAO) und den Antrag auf mündliche Verhandlung gemäß § 274 BAO.

Zur Begründung führte der Bf wie folgt aus:

„In der Beschwerdeentscheidung wird auf Seite 2 (5. Absatz) folgendes als einziger Haftungsgrund vorgebracht:

„Bereits im Vorhalt des Finanzamtes vom 22.08.2014 war der Beschwerdeführer aufgefordert worden, eine anteilige Verwendung der vorhandenen Mittel für die Begleichung aller Verbindlichkeiten durch geeignete Unterlagen zu belegen. Dieser Aufforderung kam der Beschwerdeführer in seiner Stellungnahme vom 28.10.2014 jedoch nicht nach. Auf diesen Umstand wies das Finanzamt im Haftungsbescheid ausdrücklich hin."

Danach werden VwGH-Erkenntnisse aneinandergereiht.

Das bedeutet, dass Herrn De als Verletzung der abgabenrechtlichen Pflichten nur die Ungleichbehandlung sämtlicher Gläubiger vorgeworfen wird.

Gleichbehandlung aller Gläubiger

Sowohl in der Beschwerdeschrift vom 30.03.2015 als auch in der Stellungnahme vom 28.10.2014 hat Herr De dargestellt, aus welchen Gründen aus seiner Sicht eine schuldhafte Pflichtverletzung nicht vorliegt bzw. eine Gleichbehandlung sämtlicher Gläubiger gegeben ist und daher die materiellen Voraussetzungen für die Haftungsinanspruchnahme nicht vorliegen.

In der Stellungnahme vom 28.10.2014 hat Herr De sehr wohl ausführlich zur finanziellen Entwicklung und die finanzielle Gleichbehandlung sämtlicher Gläubiger der von ihm vertretenen Gesellschaft Stellung bezogen. Bei näherer Prüfung der Angaben hätte die Behörde ohne größeren Aufwand feststellen und errechnen können, dass zwar nicht auf den einzelnen Monatsstichtag bezogen, wohl aber über einen Betrachtungszeitraum von einem Jahr eine Gleichbehandlung der Gläubiger gegeben war.

Der Stellungnahme vom 28.10.2014 war folgende Aufstellung zu entnehmen  
(Tabellenüberschriften wurden ergänzt):

1.4.2012 - 31.1.2013	Saldo 01.04.2012	Verminderung Verbindlichkeiten (Soll)	Erhöhung Verbindlichkeiten (Haben)	Saldo 31.01.2013
3300 Lieferverbindlichkeiten	-530.799,34	559.815,12	-610.054,98	-581.039,20
3530 Verr.Konto Finanzamt LA	-99.822,02	79.240,54	-70.026,50	-74.237,29
3600 Verr.Konto Gebietskrankenkasse	-34.886,02	67.760,76	-80.506,57	-47.631,83
3552 Verr.Konto Kommunalsteuer	-2.644,14	4.356,41	-4.759,68	-3.047,41
3525 Verr.Konto Hauptzollamt	-10.355,80	90.524,40	-86.038,07	-5.869,47

Als Vergleich wird neu der Vergleichszeitraum 2011/2012 eingefügt.

1.4.2011 - 31.1.2012	Saldo 01.04.2011	Verminderung Verbindlichkeiten (Soll)	Erhöhung Verbindlichkeiten (Haben)	Saldo 31.01.2012
3300 Lieferverbindlichkeiten	-254.243,46	890.837,23	-1.167.393,11	-530.799,34
3530 Verr.Konto Finanzamt LA	-131.297,71	160.188,60	-128.712,91	-99.822,02
3600 Verr.Konto Gebietskrankenkasse	-45.452,36	113.507,74	-102.941,40	-34.886,02
3552 Verr.Konto Kommunalsteuer	-1.844,07	5.400,41	-6.201,48	-2.644,14
3525 Verr.Konto Hauptzollamt	-25.127,43	373.168,21	-358.396,58	-10.355,80

Wie bereits in der Stellungnahme dargestellt und aus den obigen erweiterten Aufstellungen ersichtlich, wurden alle Gläubiger gleich behandelt bzw. wurde die Finanzbehörde sogar bevorzugt.

Die Behörde hat sich beim Verfassen des Bescheides (Haftungsbescheid vom 07.02.2015) inhaltlich nicht mit den Angaben und Vorbringen von Herrn De auseinandergesetzt. Als Begründung für das Nichtvorliegen der Beweisführung hat die Behörde, wie oben ausgeführt, lediglich Erkenntnisse des VwGH zu diesem Thema aneinandergereiht.

Dazu ist anzumerken, dass, wie der VwGH zum Leitsatz „Der Nachweis, welcher Betrag bei Gleichbehandlung sämtlicher Gläubiger - bezogen auf die Fälligkeitszeitpunkte einerseits und das Vorhandensein liquider Mittel andererseits - an die Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre, obliege dem Vertreter" festgehalten hat, im Haftungsverfahren die den Vertreter betreffende besondere Behauptungs- und Beweispflicht einerseits nicht überspannt und andererseits nicht so aufgefasst werden darf, dass die Behörde jeder Ermittlungspflicht entbunden wäre. Es obliegt dem (potentiell) Haftungspflichtigen, nicht nur ganz allgemeine, sondern einigermaßen konkrete, sachbezogene Behauptungen aufzustellen. Herr De konnte mit seinen Angaben den Umstand, dass er alle Gläubiger gleich behandelt hat, zweifellos glaubhaft machen.

Die Heranziehung zur Haftung ist in das Ermessen der Abgabenbehörde gestellt, wobei die Ermessensentscheidung im Sinne des § 20 BAO innerhalb der vom Gesetz gezogenen Grenzen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen ist. Dieses Ermessen umfasst auch das Ausmaß der Heranziehung zur Haftung innerhalb des vom Gesetz vorgegebenen Rahmens (vgl. VwGH 25.3.2010, 2009/16/0104). Im (Rechtsmittel)verfahren hat die (Rechtsmittel)behörde die Ermessensentscheidung im eigenen Namen und unter eigener Verantwortung zu treffen, von sich aus inhaltlich zu gestalten und zu vertreten (vgl. Stoll, BAO, 213). Die Ermessensausübung erfordert die amtswegige Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände - die der Zweckmäßigkeit und jene der Billigkeit.

Billigkeit bedeutet die Berücksichtigung der berechtigten Interessen des Steuerpflichtigen. Zweckmäßigkeit bedeutet die Berücksichtigung des öffentlichen Interesses an der Einbringung der Abgaben (vgl. VwGH v. 11. 2. 1965, 1487/64). Laut Ritz, Kommentar zur BAO, 2. Aufl., zu § 7, ist bei der Ermessensübung vor allem der Zweck der Haftungsbestimmung zu berücksichtigen. Haftungsbestimmungen sind Besicherungsinstitute, woraus sich eine gewisse Nachrangigkeit der Haftung im Verhältnis zur Inanspruchnahme des Hauptschuldners (Erstschuldners, Primärschuldners) ergibt; Neben der Nachrangigkeit (Subsidiarität der Ermessensrichtlinie) sind bei der Ermessensübung unter anderem die persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse des Haftungspflichtigen zu berücksichtigen (VwGH 24. 9.1993, 93/17/0055).

In die Überlegungen sind die wirtschaftlichen Verhältnisse, Herr De ist Pensionsbezieher und als solcher nicht ohne schwerwiegende Folgen in der Lage, die mit Haftungsbescheid festgesetzten Verbindlichkeiten zu bedienen, insbesondere ist auch zu berücksichtigen, dass Herr De ein Alter von 74,5 Jahren erreicht hat und das anhängige Verfahren ihn bis aufs Äußerste belastet. Bemerkt wird, dass er sich über zumindest über 15 Jahre - von 1995 bis zum Konkursverfahren - abgabenrechtlich nichts zu Schulden hat kommen lassen.

Aus der Beschwerdeverentscheidung lässt sich keinesfalls erkennen, aus welchen Tatsachen und Erkenntnissen die Behörde ihre rechtlichen Schlüsse gezogen hat“.

In der Beschwerdeverhandlung stellen die steuerlichen Vertreter die Gründe für den Eintritt der Insolvenz der Primärschuldner dar, die darin gelegen seien, dass durch Zollerleichterungen in der EU Zollabwicklungen immer weniger geworden und durch hohe Investitionen im neuen Geschäftszweig Solartechnik Verluste entstanden seien, die letztlich in der Überschuldung und in der Insolvenz gemündet seien. Der Konkurs sei seitens der GKK beantragt worden.

Der Bf sei durch die der steuerliche Vertretung laufend angehalten und dahingehend beraten worden, die Gläubiger gleich zu behandeln, und ein zeitbezogener Gleichbehandlungsnachweis sei bereits im Beschwerdeverfahren vorgelegt worden. Zur weiteren Erläuterung der Gleichbehandlung des Finanzamtes werde eine Liquiditätsrechnung vorgelegt, anhand derer aus der Buchhaltung nach Maßgabe der liquiden Mittel (Bankzugänge) dargestellt werde, dass das Finanzamt im Verhältnis zu den anderen Gläubigern in Summe jedenfalls gleich behandelt worden sei.

### ***Über die Beschwerde wurde erwogen:***

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

*Gemäß § 80 Abs. 1 BAO haben die zur Vertretung juristischer Personen berufenen Personen alle Pflichten zu erfüllen, die den von ihnen Vertretenen obliegen. Sie haben insbesondere dafür zu sorgen, dass die Abgaben aus den Mitteln, die sie verwalten, entrichtet werden.*

Unbestritten ist, dass dem Bf als selbstständig vertretungsbefugtem Geschäftsführer der Abgabepflichtigen laut Eintragung im Firmenbuch von Datum bis zur Eröffnung des Konkursverfahrens mit Beschluss des Gs vom Datum<sup>2</sup> die Erfüllung der abgabenrechtlichen Pflichten der Gesellschaft oblag.

Die Uneinbringlichkeit der Abgabeforderungen bei der GmbH stand mit Aufhebung des Konkurses nach Schlussverteilung mit Beschluss des Gs vom Datum<sup>1</sup> und Eintragung

der Löschung der Firma gemäß § 40 FBG infolge Vermögenslosigkeit am Datum<sup>4</sup> fest (VwGH 30.5.1989, 89/14/0044).

Entsprechend der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (Erkenntnis vom 19. November 1998, 97/15/0115) ist es im Falle der Uneinbringlichkeit der Abgaben bei der Gesellschaft Sache des Geschäftsführers darzutun, weshalb er nicht Sorge getragen hat, dass die Gesellschaft die anfallenden Abgaben rechtzeitig entrichtet hat, widrigenfalls die Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung annehmen darf. In der Regel wird nämlich nur der Geschäftsführer jenen ausreichenden Einblick in die Gebarung der GmbH haben, der ihm entsprechende Behauptungen und Nachweise ermöglicht.

Hatte der Geschäftsführer Gesellschaftsmittel zur Verfügung, die zur Befriedigung sämtlicher Schulden der Gesellschaft nicht ausreichten, so ist er nur dann haftungsfrei, wenn er im Verwaltungsverfahren nachweist, dass er die vorhandenen Mittel zur anteiligen Befriedigung aller Verbindlichkeiten verwendet und somit die Abgabenschulden nicht schlechter behandelt hat. Wenn die Behauptung und Nachweisung des Ausmaßes der quantitativen Unzulänglichkeit der in den Fälligkeitszeitpunkten der Abgaben zur Verfügung stehenden Mittel im Verwaltungsverfahren unterlassen wird, kommt eine Beschränkung der Haftung bloß auf einen Teil der uneinbringlichen Abgabenschulden nicht in Betracht.

Bezüglich der mit Haftungsbescheid geltend gemachten Lohnsteuer ergibt sich die schuldhafte Verletzung der Vertreterpflichten durch deren Nichtabfuhr durch den Bf nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 13.3.1991, 90/13/0143) aus der Bestimmung des § 78 Abs. 3 EStG, wonach jede Zahlung voller vereinbarter Arbeitslöhne, wenn die zur Verfügung stehenden Mittel nicht auch für die darauf entfallende und einzubehaltende Lohnsteuer ausreichen, eine schuldhafte Verletzung der abgabenrechtlichen Pflichten des Vertreters darstellt.

Die Verpflichtung eines Vertreters nach § 80 BAO hinsichtlich der Lohnsteuer geht somit nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 27.8.2008, 2006/15/0010) über das Gebot der gleichmäßigen Behandlung aller Schulden (aller Gläubiger) hinaus. Aus den Bestimmungen des § 78 Abs. 3 EStG 1988 und § 95 Abs. 3 EStG 1988 ergibt sich vielmehr die Verpflichtung, dass die jeweilige (Abzugs-)Steuer zur Gänze zu entrichten ist.

Dass für die Entrichtung der übrigen haftungsgegenständlichen Abgaben keine Mittel zur Verfügung gestanden wären, wurde vom Bf nicht behauptet.

Vielmehr wurde vom Bf vorgebracht, dass aus der Zusammenstellung der Entwicklung der Verbindlichkeiten in den Zeiträumen 1.4.2011 - 31.1.2012 und 1.4.2012 - 31.1.2013 ersichtlich sei, dass alle Gläubiger gleich behandelt bzw. die Finanzbehörde sogar bevorzugt worden sei.

Insbesondere seien im Zeitraum 3/2012 bis 1/2013 - dem letzten Wirtschaftsjahr vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens - aus den Mitteln der Gesellschaft an das



Finanzamt anteilig wesentlich mehr geleistet worden als an die übrigen Gläubiger. Der Saldo aus Lieferverbindlichkeiten sei um rd. € 50.000,-- angewachsen, wogegen die Verbindlichkeiten gegenüber den öffentlich rechtlichen Gläubigern, Finanzamt, Stadt Wien, Gebietskrankenkasse abgenommen hätten.

Der Haftende erfährt nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 30.1.2003, 2000/15/0086) dann eine Einschränkung seiner Haftung, wenn er den Nachweis erbringt, welcher Abgabebetrag auch bei einer gleichmäßigen Befriedigung der Gläubiger uneinbringlich geworden wäre. Dabei bedeutet die qualifizierte Mitwirkungspflicht des Geschäftsführers nicht, dass die Behörde von jeglicher Ermittlungspflicht entbunden wäre. Entspricht nämlich der Geschäftsführer seiner Obliegenheit, das Nötige an Behauptungen und Beweisanboten zu seiner Entlastung darzutun, dann liegt es an der Behörde, erforderlichenfalls Präzisierungen und Beweise vom Geschäftsführer abzufordern, jedenfalls aber konkrete Feststellungen über die von ihm angebotenen Entlastungsbehauptungen zu treffen.

Durch die zahlenmäßige Festlegung der Verbindlichkeiten bzw. vorhandenen Mittel im maßgeblichen Zeitraum erscheint das Vorbringen auch ausreichend konkret, eine Ermittlungspflicht der Behörde auszulösen, jedenfalls aber konkrete Feststellungen über die von ihm angebotenen Entlastungsbehauptungen zu treffen (vgl. VwGH 13.4.2005, 2004/13/0160).

Mit der Feststellung in der Beschwerdeentscheidung, der geforderte Liquiditätsstatus sei nicht ausreichend beigebracht und die Beachtung des Gleichbehandlungsgebotes insgesamt gesehen nicht glaubhaft gemacht worden, hat die belangte Behörde in Verkennung der Rechtslage es unterlassen, sich damit auseinander zu setzen, ob die vorgelegten Auflistungen als Nachweis für die Höhe des Differenzbetrages anzusehen sind. Wäre die belangte Behörde der Ansicht gewesen, dass diese Berechnungen dafür nicht als ausreichend anzusehen wären, hätte sie ihre Bedenken dem Beschwerdeführer vorhalten und ihn allenfalls auffordern müssen, seine Darstellungen zu präzisieren.

Dabei ist auch zu berücksichtigen, dass Sorgfalts- und Mitwirkungspflichten nicht über das Maß des Möglichen und Zumutbaren hinaus überspannt werden dürfen, was in Fällen wie dem vorliegenden sowohl für die laufende Neuberechnung der Quote im Rahmen der Vertretungstätigkeit als auch für die Mitwirkung an ihrer nachträglichen Feststellung von Bedeutung sein und unter Umständen auch eine überschlägige Ermittlung der Quote erfordern kann (vgl. VwGH 24.10.2010, 2005/13/0124).

Der Unabhängige Finanzsenat hat auch bereits wiederholt eine Zeiträumbetrachtung zugelassen (z.B. UFS 10.10.2007, RV/1907-W/07; UFS 8.10.2007, RV/2322-W/05), da eine auf einzelne Fälligkeitstage abgestellte Betrachtung in der Praxis oft nur schwer möglich ist und auch zu Verzerrungen führen könnte (etwa bei Zahlungsverzügen). So würde etwa bei einer isolierten Betrachtung der Zahlungen nur an einem bestimmten Tag eines Monats (Fälligkeitstag; bei den Selbstbemessungsabgaben in der Regel der 15. eines Monats) eine massive Bevorzugung anderer Gläubiger im Zeitraum vor oder nach

diesem Stichtag außer Betracht bleiben, sodass die vom Berufungswerber angestellte Zeiträumbetrachtung nicht nur praktikabler ist, sondern auch zu sachgerechteren Ergebnissen führt (UFS 11.12.2008, RV/1409-L/07).

Selbst wenn aufgrund der Verminderung des Saldos am Verr.Konto Hauptzollamt von € 25.127,43 zum 1. April 2011 auf € 5.869,47 zum 31. Jänner 2013 im Vergleich mit der Verminderung des Saldos am Verr.Konto Finanzamt von € 131.297,71 zum 1. April 2011 auf € 74.237,29 zum 31. Jänner 2013 infolge einer prozentuell höheren Befriedigung einzelner Gläubiger im maßgeblichen Zeitraum oder mangels Darlegung der Gleichbehandlung bezogen auf die einzelnen Fälligkeitszeitpunkte der Abgaben nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 25.4.2002, 99/15/0253) von einer schuldhaften Pflichtverletzung des Bf auszugehen wäre, hat der Bf mit seine Aufstellung, wonach im Zeitraum von 1. April 2011 bis zum 31. Jänner 2013 der Saldo am Verr.Konto Finanzamt von € 131.297,71 zum 1. April 2011 auf € 74.237,29 zum 31. Jänner 2013 vermindert wurde, während der Saldo aller anderen Gläubiger zusammen von € 326.667,32 zum 1. April 2011 auf € 637.587,91 zum 31. Jänner 2013 anstieg, dargelegt, dass die haftungsgegenständlichen Abgabebeträge infolge der insgesamt erfolgten Begünstigung des Abgabengläubigers auch bei einer gleichmäßigen Befriedigung aller Gläubiger uneinbringlich geworden wären, daher war der Beschwerde nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 30.1.2003, 2000/15/0086) mangels entgegenstehender Feststellungen stattzugeben.

Ungeachtet des Grundsatzes der Gleichbehandlung aller Gläubiger hätte der Bf die einzubehaltende Lohnsteuer allerdings zur Gänze abzuführen gehabt, weswegen er zu Recht zur Haftung für folgende, bei der GmbH nicht mehr einbringliche Lohnsteuer herangezogen worden ist (VwGH 8.7.2009, 2009/13/0124):

<b>Abgabenart</b>	<b>Zeitraum</b>	<b>Betrag</b>
Lohnsteuer	02/12	2.123,54
Lohnsteuer	03/12	2.123,54
Lohnsteuer	06/12	2.759,08
Lohnsteuer	07/12	2.261,22
Lohnsteuer	08/12	2.261,22
Lohnsteuer	11/12	3.025,94
Lohnsteuer	12/12	4.240,82
Lohnsteuer	01/13	1.323,99
Lohnsteuer	01-12/12	377,91
Lohnsteuer	02/13	1.405,43

Nach Abzug der Quote von 6,245% (€ 1.367,82) von der haftungsgegenständlichen Lohnsteuer von insgesamt € 21.902,69 verbleibt somit ein Haftungsbetrag von € 20.534,87.

Die Ermessensübung hat sich vor allem am Zweck der Norm zu orientieren. Bei der Inanspruchnahme persönlich Haftender ist somit vor allem die Nachrangigkeit der Haftung zu berücksichtigen (vgl. Ritz, BAO<sup>4</sup> § 20 Tz 8). Laut Firmenbuchauszug war der Bf im haftungsrelevanten Zeitraum einziger Geschäftsführer der Gesellschaft, somit der einzige in Betracht kommende Haftende im Sinne der § 9 Abs. 1 in Verbindung mit §§ 80 ff. BAO, und können diese Abgabenschulden bei der Gesellschaft nicht mehr eingebracht werden. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 14.1.2003, 97/14/0176) ist die Behörde daher in Ausübung des ihr eingeräumten Ermessens nicht rechtswidrig vorgegangen.

Daran vermag der Hinweis des Beschwerdeführers auf seine schlechte wirtschaftliche Lage nichts zu ändern (VwGH 14.1.2003, 97/14/0176).

Auch der vom Bf geltend gemachte Billigkeitsgrund, dessen Berücksichtigung er bei der Ermessensübung vermisst, nämlich sein Alter, steht in keinem erkennbaren Zusammenhang mit der Geltendmachung der Haftung.

Der Umstand, dass der Bf sich über zumindest über 15 Jahre - von 1995 bis zum Konkursverfahren - abgabenrechtlich nichts zu Schulden hat kommen lassen, lässt nicht erkennen, inwiefern darin ein berechtigtes Interesse des Bf liegen könnte, nicht für Abgaben, deren Uneinbringlichkeit bei der Hauptschuldnerin (GmbH) feststeht und deren Nichtentrichtung durch den Bf verschuldet wurde, zur Haftung herangezogen zu werden (vgl. VwGH 26.3.1996, 92/14/0088)

Infolge der schuldhaften Pflichtverletzung durch den Bf konnte die Abgabenbehörde nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 30.5.1989, 89/14/0044) – hinsichtlich der haftungsgegenständlichen Lohnsteuer - auch davon ausgehen, dass die Pflichtverletzung Ursache für die Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben war.

Auf Grund des Vorliegens der Voraussetzungen des § 9 Abs. 1 BAO erfolgte somit die Inanspruchnahme des Bf für die laut Rückstandsauflgliederung vom 3. Oktober 2016 nach wie vor unberichtigt aushaftende Abgabenschuldigkeiten der D-GmbH im Ausmaß von € 20.534,87 zu Recht.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

### **Zulässigkeit einer Revision:**

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig, da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt.

Einer Rechtsfrage kommt grundsätzliche Bedeutung zu, wenn das Erkenntnis von vorhandener Rechtsprechung des VwGH abweicht, diese uneinheitlich ist oder fehlt. Da die Voraussetzungen des Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht erfüllt sind (siehe die in der Begründung zitierten Entscheidungen), ist eine ordentliche Revision nicht zulässig.

Wien, am 16. November 2016